

Die körperschaftsteuerliche Selbständigkeit der Einmann-G m b H

von

Willi Kreh

1964



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548306_0013

Die körperschaftsteuerliche Selbständigkeit
der Einmann - GmbH

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Honen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt von
Willi Kreh

1964



Referent: Prof. Dr. Hintner

Korreferent: Prof. Dr. Scherpf

Tage der mündlichen Prüfung: 26.11.1964
4.12.1964
7.12.1964
15.12.1964

Abkürzungen

a.a.O.	Am anderen Ort
Art	Artikel
Aufl	Auflage
BB	Betriebsberater
Beil	Beilage
Bf	Beschwerdeführer
BFH	Bundesfinanzhof
Bfin	Beschwerdeführerin
Bg	Beschwerdegegner
BGBI	Bundesgesetzblatt
Bgin	Beschwerdegegnerin
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Bundesgerichtshof für Zivilsachen
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen
DB	Der Betrieb
Diss	Dissertation
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FR	Finanzrundschau
GmbH-Rdsch	GmbH-Rundschau
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
NB	Neue Betriebswirtschaft
NJW	Neue juristische Wochenschrift
Rb	Rechtsbeschwerde
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGZ	Reichsgerichtshof für Zivilsachen
RGBI	Reichsgesetzblatt

RStBl	Reichssteuerblatt
Sp	Spalte
Slg.Bd.	Antliche Sammlung, Band
StbJ	Steuerberaterjahrbuch
Stpfl	Steuerpflichtiger
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform- Entscheidungssammlung
StuR	Steuer und Recht
StW	Steuer und Wirtschaft
StWk	Steuer und Wirtschaftskurzpost
U	Urteil
Wpg	Wirtschaftsprüfung
ZfñF	Zeitschrift für handelswissenschaft- liche Forschung
ZfHK	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Konkursrecht

Vorwort

Die grundsätzlich anerkannte Selbständigkeit der Einmann-GmbH im Körperschaftsteuerrecht wird durch Durchgriffe auf den hinter ihr stehenden Alleingesellschafter und diesem nahestehende Personen eingeschränkt. Selbständigkeit und Durchgriff sind im wesentlichen Ausfluß zweier gegensätzlich wirkender Prinzipien, der Tatbestandsmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wobei die Tatbestandsmäßigkeit durch die in § 1 KStG festgelegte körperschaftsteuerliche Selbständigkeit der Einmann-GmbH und die Gleichmäßigkeit durch die Durchgriffe auf die Einmann-GmbH als einer dem Einzelunternehmen vergleichbaren Gestaltung gewahrt wird.

Durch die Durchgriffe kann die Selbständigkeit bei der Zuordnung der Einmann-GmbH zu den Steuersubjekten des § 1 KStG, bei der Zurechnung des Ergebnisses der wirtschaftlichen Tätigkeit der Einmann-GmbH, bei schuldrechtlichen Verträgen zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter bzw. diesem nahestehenden Personen oder in sonstigen Fällen mißachtet werden, die sich aus der Anwendung körperschaftsteuerlicher Normen ergeben.

Von dem Umfang der Durchgriffe hängt der tatsächliche Inhalt der körperschaftsteuerlichen Selbständigkeit der Einmann-GmbH ab.

Die aufgezeigte Problematik findet sich ebenso bei anderen Kapitalgesellschaftsformen mit beherrschender Stellung eines Gesellschafters. In der folgenden Untersuchung wird deshalb nicht nur auf die zur Einmann-GmbH ergangene Rechtsprechung, sondern auch auf Urteile zu beherrschten Kapitalgesellschaften zurückgegriffen, soweit die Rechtsprechung gleiche Grundsätze anwendet.

Im ersten Teil der Untersuchung wird die grundsätzliche Anerkennung der Einmann-GmbH im Körperschaftsteuergesetz, in der Körperschaftsteuerlichen Rechtsprechung und im Körperschaftsteuerlichen Schrifttum behandelt.

Im zweiten Teil werden die Durchgriffsgrundlagen und die Durchgriffsfälle der Rechtsprechung analysiert. Eine Systematisierung der Durchgriffsfälle schließt sich an.

Im dritten Teil wird die Besteuerung der Einmann-GmbH einer gesamtkritischen Betrachtung unterworfen, in der abschließend zur Diskussion gestellt wird, ob nicht de lege ferenda eine Änderung der Besteuerung der Einmann-GmbH im Rahmen einer Reform des GmbH-Rechts oder einer Harmonisierung der Steuersysteme der EWG-Länder erfolgen könnte.

Für die Unterstützung, die mir bei der Untersuchung des gestellten Problems gewährt wurde, gilt mein aufrichtiger Dank meinem hochverehrten Lehrer, Herrn Prof. Dr. Hintner. Herrn Dr. Mann danke ich herzlich für wertvolle Anregungen.

Außerdem möchte ich den Herren Oberregierungsrat Dr. Maurer, Oberfinanzdirektion Stuttgart, und Oberregierungsrat Mailinger, Finanzamt für Körperschaften, München, für die Auskünfte danken, die sie mir bezüglich praktischer Handhabungen der Finanzverwaltung erteilt haben.

Inhalt

	Seite
Abkürzungen	
Vorwort	
Einleitung	1
Erster Teil: Die Einmann-GmbH als selbständiges Steuersubjekt	5
I. Gestalt der Einmann-GmbH	5
1. Vermögensrechte	6
a) des Einzelunternehmers	6
b) des Alleingesellschafters	6
2. Führungsposition	7
a) des Einzelunternehmers	7
b) des Alleingesellschafters	8
3. Interessen	10
II. Anerkennung im Körperschaftsteuergesetz und in der bürgerlich-rechtlichen Rechtsprechung	11
III. Behandlung in der steuerlichen Rechtsprechung und im steuerlichen Schrifttum	16
 Zweiter Teil: Der Durchgriff durch die Selbständigkeit der Einmann-GmbH	 21
I. Begriff	21
II. Rechtliche Grundlagen	25
1. Generalklausel des § 1 StAnpG (wirt- schaftliche Betrachtungsweise)	27
a) Auslegung von Gesetzestatbeständen (§ 1 Abs. 2 StAnpG)	29
aa) Auslegung des Wortlauts der Gesetze	29
bb) Auslegung bürgerlich-rechtlicher Tatbestandsmerkmale	39
b) Auslegung von Sachverhalten (§ 1 Abs. 3 StAnpG)	48
aa) Rechtsprechung	52
bb) Schrifttum	54
2. Bestimmungen über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen (§ 5 Abs. 1 StAnpG)	64
a) Inhalt	64
b) Verhältnis zu der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 3 StAnpG)	66

3. Rechtsnorm über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG)	69
a) Inhalt	69
b) Verhältnis zu der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 3 StAnpG)	73
c) Verhältnis zu den Bestimmungen über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen (§ 5 Abs. 1 StAnpG)	75
4. Rechtsfindung	77
5. Gewohnheitsrecht	80
6. Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 KStG)	83
a) Definition	83
b) Verhältnis zu der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 3 StAnpG), den Bestimmungen über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen (§ 5 Abs. 1 StAnpG) und der Rechtsnorm über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG)	90
c) Anwendung	94
7. Normenanwendung	95
8. Zusammenfassende Würdigung	96
III. Durchgriffsfälle	98
1. Steuersubjekt (§ 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG)	98
a) Durchgriff auf Grund der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 2 und 3 StAnpG)	98
aa) Zuordnung zu den Steuersubjekten des § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG	98
bb) Verlustausgleich	101
cc) Organschaft	104
b) Durchgriff auf Grund der Bestimmungen über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen (§ 5 Abs. 1 StAnpG)	105
c) Durchgriff auf Grund der Rechtsnorm über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG)	106

2. Ort der Geschäftsleitung (§ 1 Abs. 1 Satz 1 KStG)	109
3. Die Einmann-GmbH als Verfolgte im Sinne des § 7 a Abs. 2 Satz 1 EStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 15 Ziff. 1 KStDV	111
4. Verlustabzug nach § 10 d EStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 15 Ziff. 1 KStDV	113
a) Durchgriff auf Grund der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 2 und 3 StAnpG)	113
b) Durchgriff auf Grund der Rechtsnorm über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG)	115
5. Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 KStG)	116
a) Zuflüsse an den Alleingesellschafter	120
aa) Darlehen	120
aaa) Anerkennung der Verträge	120
aaaa) Rechtsprechung des RFH	121
bbbb) Zusammenfassende Würdigung der Rechtsprechung des RFH	132
cccc) Rechtsprechung des BFH	133
bbb) Angemessenheit der Leistungen	138
bb) Kauf eigener Anteile	138
cc) Pachtverträge	140
aaa) Anerkennung der Verträge	141
bbb) Angemessenheit der Leistungen	144
ccc) Aufholverbot	145
dd) Dienstverträge	145
aaa) Anerkennung der Verträge	145
aaaa) Rechtsprechung des RFH	147
bbbb) Zusammenfassende Würdigung der Rechtsprechung des RFH	159
cccc) Rechtsprechung des BFH	161
dddd) Würdigung der Rechtsprechung des BFH	163

	Seite
bbb) Angemessenheit der Leistungen	163
ccc) Aufholverbot	165
ee) Pensionsrückstellungen	167
aaa) Anerkennung der Rückstellungen	168
aaaa) Rechtsprechung des RFH	168
bbbb) Zusammenfassende Würdigung der Rechtsprechung des RFH	171
cccc) Rechtsprechung des BFH	171
dddd) Rechtsprechung der Finanzgerichte	195
eeee) Schrifttum	198
bbb) Angemessenheit der Leistungen	231
ccc) Aufholverbot	233
b) Zuführung an die Einmann-Gesellschaft: Darlehen des Alleingesellschafters	234
c) Zusammenfassung	238
IV Systematisierung der Durchgriffsfälle	241
Dritter Teil: Gesamtkritische Betrachtung der körperschaftsteuerlichen Selbständigkeit der Einmann-GmbH	246
Literaturverzeichnis	I-XXVI

Einleitung

Als Kapitalgesellschaft zählt die Einmann-GmbH nach der herrschenden Lehre zu den selbständigen Steuersubjekten des Körperschaftsteuerrechts. In einzelnen Fällen wird jedoch durch die körperschaftsteuerliche Selbständigkeit durchgegriffen¹⁾.

Der Durchgriff durch die körperschaftsteuerliche Selbständigkeit wird von der Rechtsprechung neben anderen Argumenten damit begründet, daß eine wirtschaftliche Identität der Einmann-GmbH mit ihrem Alleingesellschafter - in Wirklichkeit also eine Einzelunternehmung - gegeben sei.

Die selbständige Anwendung dieses Arguments durch die Rechtsprechung müßte zu einer Aufhebung der Selbständigkeit der Einmann-GmbH als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer führen. Der Alleingesellschafter wäre mit seinen Einkünften lediglich einkommensteuerpflichtig.

Mit dieser Folgerung wird eines der Hauptprobleme des gesamten Körperschaftsteuerrechts berührt: die steuerliche Trennung der Einkommenssphäre der juristischen Person, die der Körperschaftsteuer unterworfen ist, von jener ihrer Gesellschafter, die einkommensteuerpflichtig sind. Denn das Problem der Aufhebung der Selbständigkeit der Einmann-GmbH auf Grund ihrer wirtschaftlichen Identität mit dem Alleingesellschafter ist nicht auf die Einmann-GmbH mit einer natürlichen Person als Alleingesellschafter - persönliche Einmann-GmbH - und die Einmann-GmbH mit einer juristischen Person als Alleingesellschafter beschränkt, die ihrerseits direkt oder in verlängerter Kette eine natürliche Person als Alleingesellschafter besitzen. Das Problem

1) Vgl. z.B. die BFH-Urteile v. 15.4.1958, BStBl III 1958, S. 428 und v. 5.5.1959, BStBl 1959 III, S. 369 über die Zulässigkeit von Pensionsrückstellungen bei Einmann-Gesellschaften.

besteht auch bei den entsprechenden Einmann-Gesellschaften, die nicht die Rechtsform der GmbH aufweisen.

Darüber hinaus ist die Frage bei den Minimal- und Strohmann-Gesellschaften akut, die von Autoren wie Griebel¹⁾, Sieber²⁾ und Odersky³⁾ der Einmann-GmbH in vieler Hinsicht gleichgestellt werden⁴⁾.

Beiden Gesellschaftsformen ist gemeinsam, daß der jeweilige Hauptgesellschafter sich nicht wie ein Dritter zu seiner Gesellschaft verhält. Es besteht eine wirtschaftliche Identität der Gesellschaft mit dem Hauptgesellschafter, die bei den Gesellschaften auf die Bedeutungslosigkeit der Gesellschaftsrechte aller Gesellschafter außer einem, bei der Strohmann-Gesellschaft auf die obligatorischen Bindungen der "Stroh-männer", zurückzuführen ist. Die vollständige Interessenidentität der Gesellschafter untereinander und damit mit der Gesellschaft ist allerdings nur bei der Strohmann-Gesellschaft gewährleistet, die deshalb der Einmann-GmbH uneingeschränkt gleichgesetzt werden kann. Bei der Minimal-Gesellschaft wird sie durch die nicht vollständige Vermögensherrschaft des Hauptgesellschafters beeinträchtigt.

Ebenso besteht eine wirtschaftliche Identität bei allen Kapitalgesellschaften, bei denen ein Gesellschafter eine be-

1) Griebel, Hugo: Die Einmann-Gesellschaft, Berlin 1933, S. 75.

2) Sieber, Gerhard: Die Einmann-Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Diss., Hamburg 1951, S. 8.

3) Odersky, Walter: Die Einmann-Gesellschaft als typische Gesellschaftsform, Diss., München 1954, S. 46.

4) Unter Minimal-Gesellschaften sind Gesellschaften mit Überwiegendem Einfluß eines Gesellschafters zu verstehen. Der geringe Einfluß der anderen Gesellschafter bzw. des anderen Gesellschafters ist durch Zwerganteile (ungefähr bis 5 % des Kapitals) gekennzeichnet. Bei Strohmann-Gesellschaften werden die Gesellschaftsrechte aller Gesellschafter bis auf einen durch obligatorische Bindungen mit dem Hauptgesellschafter aufgehoben.

herrschende Stellung einnimmt. In der Regel wird die beherrschende Stellung mit einem mehr als 50 %igen Anteilsbesitz verbunden sein¹⁾.

Die Bedeutung des Problems ergibt sich außerdem aus dem zahlenmäßigen Anteil der Einmann-Gesellschaften mbH an der Gesamtheit der Gesellschaften mbH in der Bundesrepublik. Leider liegt kein neues statistisches Zahlenmaterial vor, so daß auf die bei einigen Autoren²⁾ zitierten Zahlen aus dem Jahre 1938 zu verweisen ist. Danach waren von insgesamt 39 249 Gesellschaften mbH 10 968 Einmann-Gesellschaften mbH, also rund 28 %. (Am 31.12.1960 gab es in der Bundesrepublik, ohne Berlin, 35 430 Gesellschaften mbH mit einem Gesamtkapital von 13 527,5 Mill. DM³⁾.)

Das Problem des Durchgriffs selbst wurde zum erstenmal von Serick⁴⁾ unter den verschiedensten Gesichtspunkten erörtert. Serick gibt eine systematische Betrachtung der Gesamtfrage. Er beschränkt jedoch seine Untersuchung im wesentlichen auf das Zivilrecht.

Wilser⁵⁾ dehnt die Diskussion über Durchgriffe bei juristischen Personen auf das deutsche Steuerrecht aus mit dem Ziel, "die Fälle zusammenzustellen, in denen im Steuerrecht die Möglichkeit eines Durchgriffs auf das personale oder reale

1) Vgl. das BFH-Urteil v. 4.8.1959, BStBl 1959 III, S. 374, angeführt auf S. 181 ff.

2) Fischer, Kurt: Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Diss., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1948, S. 157; Odersky, Walter: a.a.O., S. 45; Freund, Gerhard-Wilhelm: Die Einmann-Gesellschaft, Diss., Frankfurt 1951, S. 75; Schilling, Wolfgang: Die Einmann-Gesellschaft und das Einzelunternehmen mbH, JZ 1953, S. 164.

3) Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik 1961, Stuttgart und Mainz, S. 196.

4) Serick, holf: Rechtsform und Realität juristischer Personen, Tübingen 1955.

5) Wilser, Otto: Der Durchgriff bei Kapitalgesellschaften im Steuerrecht, Heidelberg 1960.

Substrat der juristischen Person bejaht wird".¹⁾

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, den Umfang der Durchgriffe durch die Selbständigkeit der Einmann-GmbH im Körperschaftsteuerrecht festzustellen. Die Durchgriffsfälle sind einer kritischen Betrachtung im Hinblick auf die wirtschaftliche Orientierung des Steuerrechts zu unterziehen und zu systematisieren. Ausgehend von dem Umfang der berechtigten Durchgriffe und der wirtschaftlichen Orientierung des Steuerrechts, ist zu untersuchen, ob nicht eine gesamte Aufhebung der Zuweisung der Einmann-GmbH zu den Steuersubjekten auf dem Boden des geltenden Körperschaftsteuerrechts erfolgen müsse. Dieselbe Frage kann de lege ferenda im Hinblick auf die bevorstehende Reform des GmbH-Rechts bzw. im Hinblick auf die Harmonisierung der direkten Steuern in den sechs EWG-Staaten gestellt werden.

1) Wilser, Otto: a.a.O., S. 16.

Erster Teil: Die Einmann-GmbH als selbständiges Steuer-
subjekt

I. Gestalt der Einmann-GmbH

Es liegt nahe, die Einmann-GmbH mit der Einzelunternehmung in Beziehung zu setzen. Der Vergleich der beiden Unternehmungsformen muß von gleichen sachlichen und persönlichen Verhältnissen, wie z.B. Größe und Art des Betriebsvermögens, Geschäftsvorgänge mit Dritten, Kapitaleinsatz und Mitarbeit des Unternehmers, Reservenbildung, Art und Höhe anderer Einkünfte sowie Familienverhältnisse, außergewöhnliche Belastungen usw., ausgehen.

Unterschiede bei den beiden Unternehmungsformen ergeben sich

1. durch die Rechtsform,
2. durch die Haftungsverhältnisse.

Bei der Einmann-GmbH ist die Haftung des Alleingesellschafters bis zur Höhe seiner Stammeinlage beschränkt, gegebenenfalls besteht Nachschußpflicht. Bei der Einzelunternehmung haftet der Unternehmer mit seinem gesamten Vermögen unbeschränkt.

Wenn unterstellt wird, daß die Haftsumme der Einmann-GmbH dem gesamten persönlichen Vermögen des Einzelunternehmers gleich ist, können unterschiedliche Rechtsformen und Haftung der beiden zu vergleichenden Unternehmungsformen vernachlässigt werden.

An drei Merkmalen läßt sich die wirtschaftliche Gleichheit zwischen der Einmann-GmbH und der Einzelunternehmung aufzeigen:

Die Vermögensrechte des Alleingesellschafters bzw. des Einzelunternehmers, die Führung der Einmann-GmbH bzw.

der Einzelunternehmung und die Zwecksetzung des Alleingesellschafters bzw. Einzelunternehmers.

1. Vermögensrechte

a) des Einzelunternehmers

Bei der Beurteilung des Vermögensrechtes des Einzelunternehmers ist von dem juristischen Begriff des Vermögens auszugehen.

Nach Lehmann¹⁾ ist das Vermögen nichts anderes als der Inbegriff der dem Einzelunternehmer seiner wirtschaftlichen Zwecke halber zustehenden geldwerten Rechte. Larenz²⁾ führt ergänzend dazu aus: "Dazu gehören nicht nur Herrschaftsrechte, wie Eigentum und sonstige Sachrechte, sondern auch Forderungen, soweit sie eben auf eine geldwerte Leistung gehen ... Grundsätzlich ist der Inhaber eines Vermögens auf diese Weise in der Lage, sein ganzes Vermögen in Geld umzusetzen oder auch durch Veräußerung einzelner Vermögensgegenstände beliebig andere zu erwerben."

b) des Alleingesellschafters

Bei der Einmann-GmbH hat nicht der Alleingesellschafter die rechtliche Stellung eines Berechtigten an den Vermögenswerten der Einmann-GmbH, sondern nur die Einmann-GmbH selbst. Die Vermögensrechte der Einmann-GmbH entsprechen also denen des Einzelunternehmers.

Die rechtliche Trennung des Vermögens der Einmann-GmbH von

1) Lehmann, Heinrich: Allgemeiner Teil des bürgerlichen Gesetzbuches, 8. Aufl., Berlin 1954, S. 79.

2) Larenz, Karl: Lehrbuch des Schuldrechts, 6. Aufl., Allgemeiner Teil, München und Berlin 1963, S. 330.

dem des Alleingesellschafters wird streng durchgeführt. Nach seiner rechtlichen Vermögenstellung ist der Alleingesellschafter also nicht mit dem Einzelunternehmer vergleichbar.

Anders aber ist es, wenn seine Vermögenstellung wirtschaftlich betrachtet wird. Hier ist Freund¹⁾ zu folgen, der sagt, daß "der Alleingesellschafter doch letzten Endes über die Gesellschaft als ganze oder über Teile von ihr wirtschaftlich verfügen kann".

2. Führungsposition

Gutenberg²⁾ bezeichnet die Unternehmensführung als denjenigen dispositiven Faktor, mit dem versucht wird, "jenes Zentrum betrieblicher Aktivität zu treffen, das planend und gestaltend das gesamtbetriebliche Geschehen steuert".

Die Unternehmensführung übt damit eine planende, anordnende und kontrollierende Tätigkeit aus. Bei dem in diesem Zusammenhang angestellten Führungsvergleich des Alleingesellschafters der Einmann-GmbH mit dem Einzelunternehmer wird nicht gefragt, ob der Alleingesellschafter bzw. Einzelunternehmer die Führung tatsächlich ausübt; der Vergleich beschränkt sich allein auf die rechtlichen Führungsmöglichkeiten.

a) des Einzelunternehmers

Die führende Tätigkeit kann vom Einzelunternehmer zwar auf Dritte übertragen werden, aber auch bei einer noch so weit-

1) Freund, Gerhard-Wilhelm: a.a.O., S. 68.

2) Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 4. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1958, S. 6.

gehenden Übertragung von Führungsaufgaben ist es dem Einzelunternehmer jederzeit möglich, seinen Willen durchzusetzen, sei es, daß er seine Führungsaufgaben an Bevollmächtigte im Innenverhältnis (Dienstvertrag § 611 BGB, Auftrag § 662 BGB) oder im Außenverhältnis (Handlungsvollmacht § 54 HGB, Prokura § 48 HGB) delegiert.

Inhalt und Dauer des Dienstvertrages werden durch den Einzelunternehmer festgelegt. Er kann den Dienstverpflichteten jederzeit an der Ausführung seiner Dienste hindern¹⁾.

Ebenso bestimmt der Einzelunternehmer Inhalt und Dauer des Auftrages. Die Ausführung des Auftrages muß innerhalb der vertraglich festgelegten Grenzen erfolgen. Das Auftragsverhältnis kann von dem Auftraggeber durch Widerruf beendet werden (§ 671 BGB). Das Recht auf Widerruf kann vertraglich nicht ausgeschlossen werden.

Die Bestellung eines Handlungsbevollmächtigten nach § 54 HGB oder eines Prokuristen nach § 48 HGB kann jederzeit vom Einzelunternehmer widerrufen werden.

b) des Alleingesellschafters

Der Alleingesellschafter hat als alleiniger Gesellschafter über die Gesellschafterversammlung Einfluß auf die Geschäftsführung. Odersky²⁾ führt dazu aus: "Daß der Alleingesellschafter in den Fragen, die der Entscheidung der Mitgliederversammlung vorbehalten sind, also vor allem in den grundsätzlichen und großen Linien der Geschäftsführung (§ 47 GmbH-Gesetz), das alleinige Machtwort sprechen kann, wurde schon entwickelt.

1) Palandt: BGB-Kommentar, 22. Aufl., München u. Berlin 1963, § 611, 3 e.

2) Odersky, Walter: a.a.O., S. 41.

Es kommt hinzu, daß es ihm unbenommen ist, sich auch maßgeblich in die laufende Geschäftsführung einzuschalten - ob er sich selbst zum Vorstand ernennt (bzw. ernennen läßt) oder ein nahes Familienmitglied, während er in Wirklichkeit die Leitung der Geschäfte in der Hand hat, ist dabei gleichgültig."

Kaufmann¹⁾ formuliert sehr viel schärfer, wenn er von dem Mangel an echtem Wirken der Organe, besonders der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung, spricht, "so daß ihre Funktion zur Farce, die Gesellschaftsrechtsform selbst zur 'Kulisse' wird".

Die Führung des Alleingesellschafters ist uneingeschränkt, vorausgesetzt, daß die gesamte Führung innerhalb der Einmann-GmbH von deren Alleingesellschafter selbst wahrgenommen, also nicht weiterdelegiert wird. Der Alleingesellschafter muß bei dieser Voraussetzung die Stellung eines Geschäftsführers innehaben, da ein Geschäftsführer nach § 6 GmbHG erforderlich ist²⁾.

Ebenso wie beim Einzelunternehmen können jedoch Führungsaufgaben von der Einmann-GmbH an dritte im Unternehmen beschäftigte Personen delegiert werden. Die Bestellung eines Geschäftsführers bestimmt entweder der Alleingesellschafter selbst oder sie erfolgt über den Gesellschaftsvertrag. Zuständig für den Widerruf der Bestellung sind nach Hachenburg³⁾ und nach Baumbach-Hueck⁴⁾ im Zweifel die Bestellungsorgane.

Der Alleingesellschafter kann damit durch die Gesellschaft entweder direkt oder über die Satzung Einfluß auf die Abberufung nehmen.

1) Vgl. Kaufmann, Ludwig: Kritisches zur Frage der Zulässigkeit der Einmann-Gesellschaft, Diss., Tübingen 1934, angeführt bei Freund, Gerhard-Wilhelm: a.a.O., S. 36.

2) Schilling in Hachenburg: GmbHG, 6. Aufl., Berlin 1959, § 35 Anm. 1.

3) Schilling in Hachenburg: a.a.O., § 38, Anm. 2.

4) Baumbach-Hueck: Kommentar zum GmbHG, 10. Aufl., München und Berlin 1962, § 38 Anm. 2 B.

3. Zwecksetzung

Einzelunternehmer bzw. Alleingesellschafter der Einmann-GmbH betrachten beide in gleichem Maße das Einzelunternehmen bzw. die Einmann-GmbH als ihr Unternehmen. Wie die Einzelunternehmung den Interessen des Einzelunternehmers, so dient die Einmann-GmbH den Interessen des Alleingesellschafters.

Es ist wie folgt zusammenzufassen:

Beim Vergleich der Einmann-GmbH mit der Einzelunternehmung wird die Gleichheit der Führungsmöglichkeiten und Interessen des Alleingesellschafters mit denen des Einzelunternehmers offenbar.

Bei den Vermögensrechten zeigt sich eine Einschränkung der Gleichheit. Die Vermögensstellung des Alleingesellschafters läßt sich nur wirtschaftlich, nicht rechtlich mit der des Einzelunternehmers vergleichen. Wirtschaftlich ist der Alleingesellschafter ebenso verfügungsberechtigt über die Vermögenswerte (der Einmann-GmbH) wie der Einzelunternehmer. Nach der rechtlichen Konstruktion stehen ihm jedoch nur die in seinem Anteil verkörperten vermögensrechtlichen Ansprüche auf Dividendenzahlung und Auflösungsgewinn zu, nicht aber eine dem Einzelunternehmer vergleichbare Stellung als Eigentümer, Berechtigter und Gläubiger. Eine wirtschaftliche Gleichheit der Einmann-GmbH mit der Einzelunternehmung sowie eine wirtschaftliche Gleichheit der Einmann-GmbH mit ihrem Alleingesellschafter sind in jedem Falle zu bejahen.

II. Anerkennung im Körperschaftsteuergesetz und in der bürgerlich-rechtlichen Rechtsprechung

Die Körperschaftsteuer ist die Steuer vom Einkommen der nicht natürlichen Personen. Der Kreis der nicht natürlichen Personen wird in § 1 KStG festgelegt: Bis auf die "anderen Zweckvermögen" des § 1 Ziff. 5 KStG und die "Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts" des § 1 Ziff. 6 KStG bestimmt allein die bürgerlich-rechtliche Rechtsform die Zugehörigkeit zu den Steuersubjekten des § 1 KStG. Folgende Rechtsformen sind in § 1 KStG aufgezählt: Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gesellschaften), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten und Stiftungen.

Die bürgerlich-rechtliche Rechtsform der mit ihrem Alleingesellschafter wirtschaftlich identischen Einmann-GmbH ist in der Aufzählung des § 1 KStG nicht enthalten. Aufgeführt ist lediglich die GmbH. Von der Sonderform der GmbH, der Einmann-GmbH, steht nicht fest, ob sie ebenso wie die GmbH in den Kreis der Steuersubjekte des § 1 KStG einbezogen werden soll.

Da § 1 KStG als Oberbegriff den der juristischen Person des privaten Rechts anführt, hängt ihre Zuordnung zu den Steuersubjekten des § 1 KStG davon ab, ob sie zu den juristischen Personen des Privatrechts gezählt werden kann¹⁾.

Ausdrücklich weist das Gesetz nur der typischen GmbH eigene Rechtsfähigkeit zu (§ 13 GmbH-Gesetz), zu deren Gründung ge-

1) Bühler, Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956, S. 4 f.

maß § 2 GmbHG mindestens 2 Personen erforderlich sind.

Die Einmann-GmbH zeigt sich dagegen als eine atypische Form der GmbH, bei der alle Anteile, mit Ausnahme der möglicherweise im Besitz der GmbH befindlichen eigenen Anteile, in der Hand eines Gesellschafters, des Alleingesellschafters, sind¹⁾. Als Alleingesellschafter kommen natürliche und juristische Personen in Betracht.

Eine so gestaltete "Gesellschaft" muß der klassischen Konzeption einer Gesellschaft als einer Zweckvereinigung mehrerer Personen widersprechen und Anlaß zu der grundsätzlichen Frage nach ihrer Rechtsfähigkeit geben. Im Zusammenhang mit der Eigenart der Einmann-GmbH haben sich, wie es Neflin²⁾ ausdrückt, außerdem bei ihr Rechtsgestaltungen herausgebildet, die eine so weitgehende Abwandlung der typischen Gesellschaftsformen darstellen, daß - obwohl dem deutschen Handelsrecht jede Dogmatik fremd ist und insbesondere die Gesellschaftsformen keineswegs starr geregelt sind - auch von dieser Überlegung her Bedenken gegen ihre Rechtsfähigkeit erhoben worden sind. Neflin führt aus, daß einige Autoren auf Grund dieser Tatsache das Verbot dieser atypischen Gesellschaftsformen fordern. Dazu kommt, daß die Rechtsform der Einmann-GmbH zuweilen von unverantwortlichen Elementen dazu mißbraucht wurde, das Wagnis auf die Gläubiger abzuwälzen³⁾.

-
- 1) Vgl. die gleichlautenden Definitionen von: Baumbach-Hueck: GmbHG, 10. Aufl., München-Berlin 1962, Anh. nach § 34, 1, S. 129, und Vogel: GmbHG, 2. Aufl., Berlin 1956, § 13 Anm. 6, S. 96.
 - 2) Neflin, Hermann: Schutz des gutgläubigen Verkehrs vor einem schädigenden Verhalten der unter einer Kapitalgesellschaft stehenden Kräfte, GmbH-Rdsch 1963, S. 41.
 - 3) Zur Ergänzung sei angeführt, daß die Einmann-Gesellschaft de lege ferenda stark umstritten war. Es ist besonders auf folgende Ausführungen hinzuweisen: Jobst: Für und wider die Einmann-GmbH, Deutsches Recht, 8. Jg., 1938, S. 48 ff.; Großmann-Doerth: Kampf um die Einmann-GmbH, Deutsches Recht, 9. Jg., 1939, S. 9; Groener: Die Einmann-Gesellschaft, zivil- u. steuerrechtlich ein Unding,

s.n.S.

Trotz dieser dogmatischen und rechtspolitischen Einwendungen wird nach der herrschenden Meinung im bürgerlichen Recht die Rechtsfähigkeit einer Einmann-GmbH anerkannt, sofern sie derivativ entstanden ist¹⁾. Dies ist der Fall, wenn sich nach Gründung einer GmbH die Zahl der Gesellschafter durch Tod oder Ausscheiden auf e i n e natürliche oder juristische Person vermindert. Auch wenn die GmbH von Stroh Männern gegründet wurde, kann sie, wenn ein Eintrag im Handelsregister vorliegt, nachträglich nicht mehr von Amts wegen gelöscht werden²⁾. Mit der Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Einmann-Gesellschaft ist verbunden, daß sie als eigene Rechtspersönlichkeit mit eigener Willensbildung und eigener Organisation angesehen wird,

"die ein von ihren Mitgliedern völlig unabhängiges Eigenleben führt und selbst die Fähigkeit besitzt, Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Die juristische Person nimmt daher als solche am Rechtsleben teil und nicht erst durch Vermittlung ihrer Mitglieder, von denen sie scharf zu scheiden ist; demgemäß sind auch Vermögen und Schulden der Organisation und jedes Vereinigten streng voneinander zu trennen. Rechte und Pflichten der juristischen Personen berühren nur sie selbst und nicht ihre Mitglieder." 3)

Die Rechtsprechung beachtete jedoch die Rechtsfähigkeit vor allem bei den Rechtsbeziehungen zwischen der Einmann-Gesellschaft und ihrem Alleingesellschafter häufig.

Steuerwarte 1935, S. 523; Fischer, Paul: Fort mit der Einmann-GmbH, Zeitschrift der Akademie für deutsches Recht 1938, S. 548. Die von diesen Autoren angeführten Bedenken gegen die Gesellschaftsform der Einmann-Gesellschaft beziehen sich allerdings weniger auf die Rechtsfähigkeit der Einmann-GmbH als auf die Tatsache, daß bei Vereinigung aller Geschäftsanteile in den Händen e i n e r Person keine Personenvereinigung bestehe, dies aber die Voraussetzung einer Gesellschaft sei. (So auch Teichmann-Köhler: AktG, Heidelberg 1950, § 1 Anm. 6 und BGHZ 21, 378 - GmbH-Rdsch 1957, S. 41.)

- 1) Rechtsprechung: RGZ 87, 18; 99, 233; 129, 50 (53) BGHZ 21, 378. Schrifttum: Scholz: GmbHG 1960, 4. Aufl., Köln 1960, § 15 Anm. 61; Schilling in Hachenburg: GmbHG, 6. Aufl., Berlin 1959, Anh. zu § 13, Anm. 1; Baumbach-Hueck: a.a.O., Anh. nach § 34, Anm. 1; Vogel: a.a.O., § 13, Anm. 6, S. 96 f.
- 2) BGHZ 21, 378.
- 3) Wilser, Otto: a.a.O., S. 13.

So führt der BGH im Urteil vom 29.11.1956¹⁾ im Hinblick auf solche Durchgriffe aus, daß die juristische Person und ihr Alleingesellschafter dann als eine Einheit behandelt werden müssen, "wenn die Wirklichkeiten des Lebens, die wirtschaftlichen Bedürfnisse und die Macht der Tatsachen es dem Richter gebieten, die personen- und vermögensrechtliche Selbständigkeit der GmbH und ihres alleinigen Gesellschafters hintanzusetzen".²⁾

Dies ist nach Siebert³⁾ dahingehend zu interpretieren, daß die grundsätzlich anerkannte Trennung zwischen der juristischen Person und dem Alleingesellschafter dann nicht aufrechterhalten werden kann, wenn sie zu offenbar unbilligen, den Grundsätzen des redlichen Rechtsverkehrs und den berechtigten Interessen der Gläubiger zuwiderlaufenden Ergebnissen führen würde⁴⁾.

In der Rechtsprechung wird bei der Berücksichtigung dieser Forderung jeweils auf den Einzelsachverhalt abgestellt und versucht, die durch diese Gestaltungen möglich gewordenen Mißbräuche, insbesondere Benachteiligungen von Gesellschaftsgläubigern, zu verhindern.

Dabei haben sich in der Rechtsprechung bei Stellungnahmen zu Problemen der Einmann-GmbH bestimmte Sachverhalte gezeigt, bei denen eine Durchgriffshaftung gegen den Einmann-Gesellschafter anerkannt wurde. Sie werden im einzelnen von Siebert⁵⁾ und Neflin⁶⁾ dargestellt. Wichtige Fälle sind:

1. Der Alleingesellschafter gibt durch sein Verhalten den Anschein persönlicher Haftung.

1) BB 1957, S. 53, BGHZ 22, 226.

2) Vgl. auch BGH v. 30.1.1956, BGHZ 20,4 (13).

3) Siebert, Wolfgang: Einmann-GmbH u. Strohmanngründung, BB 1954, S. 417.

4) Ähnlich Vogel: a.a.O., § 13 Anm. 6, S. 97.

5) Siebert, Wolfgang: a.a.O., S. 417 f.

6) Neflin, Hermann: a.a.O., S. 42.

2. Der Schuldner einer Einmann-GmbH kann häufig mit Forderungen gegenüber dem Einmannengesellschafter aufrechnen.
3. Der Einmannengesellschafter klagt als angeblich Alleinberechtigter eine Forderung seiner Einmann-GmbH in eigenem Namen gegen einen Dritten ein. Er begegnet einer Aufrechnung des Beklagten und einer Gesellschaftsschuld mit dem Einwand, die Gegenforderung betreffe nicht ihn, sondern lediglich die GmbH.

Serick¹⁾ bringt die Vielzahl der Durchgriffsfälle der bürgerlich-rechtlichen Rechtsprechung in ein System. Nach ihm ist einmal erlaubt, die Rechtsform der juristischen Person zu mißachten, wenn sie "zu unlauteren Zwecken mißbraucht wird, und zum anderen, wenn es gilt, gewisse Normen mit der juristischen Person zu verknüpfen". In beiden Fällen wird nach Serick auf das personale oder reale Substrat der juristischen Person zurückgegriffen, "sei es, um den Mißbrauch zu vereiteln, sei es, um den Sinngehalt der Norm, deren Anwendung in Frage steht, zu verwirklichen".

Zusammenfassend ist mit Serick²⁾ zu sagen, daß die bürgerlich-rechtlichen Durchbrechungen der Rechtsfähigkeit der Einmann-GmbH durch die Rechtsprechung Ausnahmerscheinungen sind, die die Existenz der juristischen Person nicht berühren. Sie sind nach der herrschenden Lehre durch die von der normalen Interessenkonstellation der typischen GmbH abweichende Rechtslage bedingt³⁾.

1) Serick, Kolf: a.a.O., S. 203 ff.

2) Serick, Kolf: a.a.O., S. 4.

3) Vgl. auch Odersky, Walter: a.a.O., S. 40; Griebel, Hugo: a.a.O., S. 105; Siebel, Ulf: Die Einmann-GmbH als atypische Herrschaftsform im deutschen und angloamerikanischen Recht, Diss., Bonn 1950, S. 270; Weber, Herwig: Die Einmann-GmbH als Mittel zur Herbeiführung der beschränkten Haftung des Einzelkaufmannes, Diss., Freiburg i.Br. 1936, S. 28; Schneebeil, Max: Die Einmann-Gesellschaft, Aarau 1934, S. 14.

Insofern ist also der Einmann-GmbH bürgerlich-rechtliche Rechtsfähigkeit zuerkannt.

Dem Wortlaut des § 1 KStG zufolge, der juristische Personen des privaten Rechts zu Körperschaftsteuersubjekten erklärt, ist die Einmann-GmbH damit den Steuersubjekten zuzurechnen.

III. Behandlung in der steuerlichen Rechtsprechung und im steuerlichen Schrifttum

Die Selbständigkeit der Einmann-GmbH als Steuersubjekt der Körperschaftsteuer folgt für die **s t e u e r l i c h e R e c h t s p r e c h u n g** einmal aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Rechtsform für die Abgrenzung der nach § 1 KStG körperschaftsteuerpflichtigen von den nichtkörperschaftsteuerpflichtigen Personen.

So führt der RFH in seinem Urteil v. 3.7.1935¹⁾ wörtlich aus:

"Auf der Anerkennung der Rechtsform der juristischen Person beruht das gesamte Körperschaftsteuerrecht. Jede Körperschaft ist subjektiv steuerpflichtig, soweit nicht positivrechtliche Ausnahmen bestehen... Wer zwischen sich und seine Gesellschaft ein weiteres steuerlich selbständiges Gebilde einschiebt, genießt die Vorteile dieser Rechtsgestaltung, muß aber andererseits auch die sich daraus ergebenden Nachteile tragen."

Der RFH wiederholt die Grundsätze in dem Urteil v. 21.3.1944²⁾, nach dem es im Wesen der Körperschaftsteuer begründet ist, daß die persönliche Steuerpflicht ausschließlich durch die Rechtsform der Kapitalgesellschaft bedingt ist.

Der BFH schließt sich im Urteil v. 4.11.1958³⁾ dem RFH mit folgenden Worten an:

1) RStB1 1935, S. 1128.

2) RStB1 1944, S. 397.

3) BStB1 1959 III, S. 50.

"Die Rechtsprechung hat bei der Besteuerung der Rechtsform insbesondere für die Abgrenzung der körperschaftsteuerpflichtigen Personenvereinigungen und nicht-körperschaftsteuerpflichtigen Personenvereinigungen wesentliche Bedeutung zugemessen.

In der Entscheidung v. 21. März 1944¹⁾ hat der Reichsfinanzhof nachdrücklich darauf hingewiesen, daß die Körperschaftsteuerpflicht mit der Rechtsform verknüpft sei. Es sei dabei ohne Bedeutung, ob betriebliche oder persönliche Gründe für die Gründung einer Kapitalgesellschaft maßgebend gewesen seien... Die Anknüpfung der Besteuerung an die bürgerlich-rechtlich gewählte Form entspricht auch dem Wunsche der Steuerpflichtigen. Es wird auf diese Weise ein größerer Grad von Rechtssicherheit geschaffen. Der Kaufmann kann seine Entschlüsse auf zuverlässigen Grundlagen aufbauen. Die ordentlichen Gerichte, so insbesondere der Bundesgerichtshof, haben die Rechtsgestaltung der Kapitalgesellschaft bei Haftungsfragen gleichfalls als entscheidend angesehen." 2)

Darüber hinaus betont die Rechtsprechung die Selbständigkeit der Einmann-GmbH in einigen Urteilen, so im Urteil v.

8.9.1931³⁾, sogar ausdrücklich:

"Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise derart, daß die Gesellschaft mit ihrem einzigen Gesellschafter identifiziert wird, ist unmöglich. Die ganze Körperschaftsteuer beruht auf der Anerkennung der besonderen Rechtsnatur der Gesellschaft, die völlig unabhängig neben dem Gesellschafter steht."

Dieselbe Argumentation ist im Urteil des KFH v. 26.2.1936⁴⁾ zu finden:

"Es muß grundsätzlich ... auch heute dabei bleiben, daß steuerlich eine Kapitalgesellschaft, die ein Unternehmen betreibt, als solche anerkannt werden muß, auch wenn es sich um eine sogenannte Einmann-GmbH oder um eine GmbH, deren Anteile allein den Ehegatten zustehen, handelt." 5)

1) RStBl 1944, S. 397.

2) Vgl. auch das gleichlautende BFH-Urteil v. 15.5.1953 RStBl 1953 III, S. 208 (210).

3) RStBl 1931, S. 741.

4) RStBl 1936, S. 682.

5) Vgl. noch folgende gleichlautende Urteile des KFH: v. 6.2.1929, RStBl 1929, S. 272; v. 3.6.1930, RStBl 1930, S. 440; v. 29.11.1933, RStBl 1934, S. 393; v. 29.6.1934, RStBl 1934, S. 1075; v. 2.7.1941, RStBl 1941, S. 658.

Auch in Urteilen aus neuerer Zeit wird derselbe Standpunkt vertreten. So führt der BFH in seinem Urteil v. 12.7.1957 aus:

"Bürgerlich-rechtlich und steuerrechtlich ist zwar zwischen der GmbH als juristischer Person und dem Gesellschafter als Träger der Geschäftsanteile zu unterscheiden. Die Rechtsprechung erkennt darum Verträge zwischen einer Einmann-Gesellschaft und ihrem Gesellschafter steuerlich grundsätzlich an." 1)

Ebenso kann das BFH-Urteil v. 5.5.1959²⁾ zitiert werden:

"Der Reichsfinanzhof und der Bundesfinanzhof haben die Einmann-Gesellschaft auch steuerlich zugunsten und zuungunsten der Beteiligten stets als Kapitalgesellschaft behandelt. Bei einer wirtschaftlichen Betrachtung könnte zwar manches dafür sprechen, wegen der vollständigen Beherrschung einer solchen Gesellschaft durch eine Person und wegen der absolut gleichlaufenden Interessen von Gesellschaft und Gesellschafter die Rechtsform außer Betracht zu lassen und den Alleingesellschafter steuerlich wie einen Einzelunternehmer zu behandeln mit der Folge, daß die Kapitalgesellschaft nicht der KSt unterworfen, sondern ihr Gewinn wie bei dem Einzelunternehmer ermittelt und unmittelbar dem Alleingesellschafter zugerechnet wird. Die Rechtsprechung hat aber, vor allem aus Gründen der Rechtssicherheit und der Parallelität mit dem bürgerlichen Recht, der Frage der gewählten Rechtsform die ausschlaggebende Bedeutung beigemessen."

Wie die Rechtsprechung, erkennt auch das **S c h r i f t - t u m** die Selbständigkeit der Einmann-GmbH als Steuer-subjekt des Körperschaftsteuergesetzes zum Teil stillschweigend, zum Teil ausdrücklich an.

So nimmt Schmolders³⁾ an, daß alle juristischen Personen Steuersubjekte des § 1 KStG sein sollen. Daß auch die Einmann-GmbH darunter fallen muß, geht aus der von Schmolders angeführten Zwecksetzung des KStG hervor. Durch die im Jahre 1920 eingeführte Körperschaftsteuer sollen Gebilde mit eigenem Vermögen und eigenem Einkommen einer besonderen Steuer unterworfen werden.

1) BStBl 1957 III, S. 290.

2) BStBl 1959 III, S. 371.

3) Schmolders, Günter: Entwicklung und Wandlung der KSt, StW 1948, Sp. 905 ff.

Da die Einmann-GmbH juristische Person ist und damit - wenn auch nur formell - über ein eigenes Vermögen und ein eigenes Einkommen verfügt, ist nach Schmölders die Einmann-GmbH den Steuersubjekten des § 1 KStG zuzurechnen.

Blümich-Klein-Steinbring¹⁾ beziehen alle juristischen Personen in den Kreis des § 1 KStG ein. Daß die Einmann-GmbH darunterfällt, ergibt sich bei ihnen wie bei Schmölders aus der Zwecksetzung des KStG.

Nach Popitz²⁾ und Becker³⁾ sind die juristischen Personen ohne Ausnahme körperschaftsteuerpflichtig. Ebenso sind auch Bühler⁴⁾ und Lenski⁵⁾ der Ansicht, daß alle Kapitalgesellschaften der KSt unterworfen werden sollen.

Littmann⁶⁾ spricht in diesem Sinne von einer grundsätzlichen Anerkennung der Einmann-Gesellschaft, die scharf von der Person des sie wirtschaftlich beherrschenden Alleingesellschafters zu trennen sei.

In diesem Zusammenhang kann auch auf die grundsätzlichen Ausführungen Bühlers⁷⁾ hingewiesen werden, nach dem die Einmann-Gesellschaft im Steuerrecht grundsätzlich anerkannt wird. Der Fiskus hätte auch an und für sich kaum Veranlassung, "Vorkämpfer in der Bewegung gegen die Einmann-Gesellschaft zu sein, weil die Wahl dieser Form dem Staat, im gan-

-
- 1) Blümich-Klein-Steinbring: KStG, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956, Einleitung S. XIX.
 - 2) Popitz, J.: Artikel KSt im Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl., 5. Bd., Jena, S. 896.
 - 3) Becker, Enno: Grundlagen der Einkommensteuer, Berlin-München 1940, S. 98.
 - 4) Bühler, Ottmar: EStG-KStG, München-Berlin 1956, Vorbem. S. 419.
 - 5) Lenski: KStG, 4. Aufl., Stuttgart 1960, Einführung, S. 1.
 - 6) Littmann, Eberhard: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, Wpg 1951, S. 81.
 - 7) Bühler, Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, a.a.O., S. 172.

zen gesehen, nicht weniger, sondern eher mehr an Steuern einbringt".

Die Ansicht der Rechtsprechung und des Schrifttums wird durch die Zwecksetzung des Körperschaftsteuergesetzes bestätigt. Aus der Begründung zum KStG von 1920¹⁾ kann auf Grund der Ausführungen über den "Zwang zur restlosen Ausschöpfung aller Steuerquellen"²⁾ geschlossen werden, daß der Gesetzgeber die Einmann-GmbH in den Kreis der Kapitalgesellschaften einbeziehen wollte.

Zusammenfassend kann als Ergebnis der Behandlung der Einmann-GmbH im Gesetz, in der Rechtsprechung und im Schrifttum festgehalten werden, daß die Einmann-GmbH trotz ihrer wirtschaftlichen Gleichheit mit einer Einzelunternehmung übereinstimmend als selbständiges Körperschaftsteuersubjekt anerkannt wird.

1) Entwurf Drucksachen der Nationalversammlung 1920, Nr. 1976, S. 15.

2) Vgl. auch die Begründung zur Änderung des KStG v. 27.8.1936, RStBl 1936, S. 873 f.

Zweiter Teil: Der Durchgriff durch die Selbständigkeit der
Einmann-GmbH

Der grundsätzlichen Anerkennung der Einmann-GmbH als selbständiges Steuersubjekt stehen Durchgriffe durch die Selbständigkeit gegenüber.

I. Begriff

Der gesetzlich nicht normierte Begriff des Durchgriffs, wie ihn das Schrifttum¹⁾ benützt, setzt die grundsätzliche Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Selbständigkeit der Einmann-GmbH voraus, durch die in Einzelfällen d u r c h - g e g r i f f e n wird.

Nach Wilser²⁾ liegt ein Durchgriff dann vor, "wenn die Rechtspersönlichkeit der juristischen Person zwar generell anerkannt, im Einzelfall jedoch unter bestimmten Voraussetzungen beiseite geschoben wird".

Flume³⁾ bezieht den Begriff des Durchgriffs auf "das Mitglied der juristischen Person". Der Sprachsinn des Begriffs ist nach ihm darauf zu beschränken, daß "das Mitglied statt der juristischen Person 'ergriffen' wird".

Flume formuliert in Übereinstimmung mit Serick⁴⁾, der in seiner Abhandlung über die "Rechtsform und Realität juristischer Personen" unter einem Durchgriff versteht, daß "die Rechtsform der juristischen Person mißachtet und auf ihr Substrat, insbesondere ihre Mitglieder, durchgegriffen werden darf".

1) Wilser, Otto: a.a.O., S. 17; Flume, Werner: Die Entscheidung des BVerfG zu § 8 Ziff. 6 GewStG, DB 1962, S. 382. .

2) Wilser, Otto: a.a.O., S. 17.

3) Flume, Werner: a.a.O., S. 382.

4) Serick, Kolf: a.a.O., S. 1.

Unbestritten ist im Schrifttum, daß der Begriff im einzelnen umfaßt: Durchgriffe bei der Zuordnung der Einmann-GmbH zu den Steuersubjekten, Durchgriffe bei der Zurechnung des Ergebnisses der wirtschaftlichen Tätigkeit der Einmann-GmbH, sonstige Durchgriffe, die durch die Anwendung von Normen geboten sind¹⁾.

Nicht unwidersprochen ist im Schrifttum jedoch die Ansicht Wilsers, daß auch Umdeutungen einzelner schuldrechtlicher Verträge der Einmann-GmbH mit Dritten, bei denen entweder der Vertrag und die vereinbarten Leistungen oder ein Teil der vereinbarten Leistungen steuerlich nicht anerkannt werden, zu den Durchgriffen zählen. Durch einzelne schuldrechtliche Verträge wird in besonderem Maße bei Verträgen der Einmann-GmbH mit dem Alleingesellschafter "durchgegriffen". Die Verträge und Leistungen werden als schuldrechtliche Verträge und Leistungen zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter nicht anerkannt, vielmehr wird angenommen, daß der Alleingesellschafter in seiner Eigenschaft als Gesellschafter geleistet oder die Leistungen erhalten hat. Die Rechtsprechung "greift" durch die Rechtsform der juristischen Person "hindurch", indem sie, wie es Wilser²⁾ ausdrückt, die Korporation nicht isoliert von den hinter ihr stehenden Personen betrachtet, sondern einen Blick hinter ihren Schleier wirft, "um festzustellen, wer sich dahinter verbirgt bzw. ob der Vertragspartner gleichzeitig auch Gesellschafter ist".

1) Es handelt sich bei der "Normenanwendung" nach Wilser darum, "ob Normen, die auf menschliche Eigenschaften oder Fähigkeiten abstellen oder auf menschliche Werte Bezug nehmen, mit der juristischen Person verknüpft werden dürfen, wenn sich der Zweck der Norm mit dem Zweck der juristischen Person verträgt, und ob in diesem Falle zur Bestimmung der Normenvoraussetzungen auf die Menschen hinter der juristischen Person durchgegriffen werden darf, wenn dies erforderlich ist". (Wilser, Otto: a.a.O., S. 144).

2) Wilser, Otto: a.a.O., S. 109.

So geht Grieger¹⁾ von einem engeren Durchgriffsbegriff aus. Er zählt die Mißachtung bürgerlich-rechtlicher Vertragsbeziehungen nicht zu den Durchgriffen. Nach Ansicht Griegers wird dabei lediglich ein Sachverhalt steuerrechtlich anders beurteilt als bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart war. Eine andere Beurteilung bedeute aber keinen Durchgriff.

In der Rechtsprechung ist der Umfang des Begriffs ebenso wenig eindeutig festgelegt. Zwar scheint der BFH in seinem Urteil v. 26.6.1962²⁾ über Dienstverträge zwischen Kapitalgesellschaft und herrschendem Gesellschafter die Mißachtungen bürgerlich-rechtlicher Rechtsbeziehungen zu den Durchgriffen zu rechnen³⁾.

Doch gibt das Urteil ebensowenig eindeutigen Aufschluß über den Umfang des Begriffs wie das in ihm angeführte BVerfG-Urteil v. 24.1.1962 - 1 BvK 845/58 -⁴⁾, nach dem es zum Wesen juristischer Personen wie der GmbH und der AG gehört, daß diese Kapitalgesellschaften mit ihrer Verselbstständigung gegen "Durchgriffe" auf Tatbestände im Kreis oder in der Person ihrer Gesellschafter grundsätzlich abgeschirmt sind. Davon gehen nach Meinung des BVerfG auch Literatur und Rechtsprechung zur Frage des Durchgriffs aus. Sie wollten einen Durchgriff entweder überhaupt nicht oder allenfalls dann zulassen, wenn anders eine bestimmte

1) Grieger, Rudolf: Zur steuerlichen Beurteilung von Rechtsverhältnissen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern, StbJ 1962/63, S. 101 ff. (104).

2) BStBl 1962 III, S. 401.

3) Der BFH widerspricht in dem angeführten Urteil dem Beschwerdeführer, der es als einen unzulässigen Durchgriff auf die Person des die Kapitalgesellschaft beherrschenden Gesellschafters angesehen hat, wenn Dienstverträge zwischen ihm und der Gesellschaft nicht anerkannt wurden.

4) StW 1962, Nr. 44, Sp. 121.

Norm, die sinngemäß auch juristische Personen betreffen sollte, ohne Durchgriffe mit ihnen nicht verknüpft werden könne. Durchgriffe dieser Art sind in den vorangegangenen Ausführungen als Durchgriffe bezeichnet worden, die durch die Anwendung von Normen geboten sind.

Mit Flume¹⁾ läßt sich gegen die Verwendung des Durchgriffsbegriffs durch das BVerfG-Urteil ganz allgemein einwenden, daß sich das Urteil mit gesetzlichen Normen befaßt, die einen Durchgriff ausdrücklich bestimmen, während Literatur und Rechtsprechung dagegen erörtern, "ob und inwieweit bei der Anwendung allgemeiner Gesetze ein Durchgriff zulässig ist". Das Gericht hat es nach Flume mit einer ihm an sich fremden Materie zu tun gehabt; die Begründung be-
wege sich auf dem Gebiet der "Rhetorik". Vangerow²⁾ und Grieger³⁾ haben sich diesen Einwänden angeschlossen. Ebenso nimmt der BFH im Urteil v. 26.6.1962⁴⁾ an, daß sich die Äußerung im BVerfG-Urteil v. 24.1.1962 - 1 BvR 845/58 - nicht auf "die Würdigung steuerlicher Tatbestände" (Sachverhalte) "nach § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG" bezieht. Eine gegensätzliche Meinung vertritt Uecker⁵⁾.

Da der Umfang des Durchgriffsbegriffs aus der Rechtsprechung nicht eindeutig hervorgeht, wird der Begriff so übernommen, wie ihn Serick und im Anschluß an Serick Flume verwendet haben: Bei "Durchgriffen" wird die Rechtsform der juristischen Person mißachtet und auf den Gesellschaft-

1) Flume, Werner: a.a.O., DB 1962, S. 381.

2) Vangerow, Friedrich: Zum Urteil des BVerfG v. 24.1.1962 - 1 BvR 845/58 - StW 1962, Nr. 44, StW 1962, Sp. 440.

3) Grieger, Rudolf: Zur steuerlichen Beurteilung von Rechtsverhältnissen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter, StbJ 1962/63, S. 102.

4) BStBl 1962 III, S. 401.

5) Uecker, Fritz: Die Geschäftsführervergütung bei der GmbH & Co und die Rechtsprechung des BVerfG, GmbH-Rdsch 1962, S. 260.

ter "durchgegriffen". Im Anschluß an Wilser werden auch Umdeutungen schuldrechtlicher Verträge der Einmann-GmbH mit dem Alleingesellschafter als Vertragspartner zu den Durchgriffen gezählt.

II. Rechtliche Grundlagen

Die Durchgriffe sind einmal Ausfluß des Interessenkonflikts zwischen dem an einem hohen Steueraufkommen interessierten Fiskus und dem Steuerpflichtigen, der bestrebt ist, Steuern zu sparen.

Dem Steuerpflichtigen ist im Steuerrecht grundsätzlich Gestaltungsfreiheit gewährt. Er kann sogar aus allen Gestaltungen seiner rechtsbeziehungen diejenigen wählen, die ihm die größte Steuerersparnis bringen¹⁾.

Einer schrankenlosen Beachtung der Gestaltungsfreiheit steht jedoch das öffentliche Interesse entgegen. Gerade bei der E i n m a n n - GmbH, aber auch bei anderen Kapitalgesellschaften mit enger Verbindung zu den Gesellschaftern, müssen bei der Abfassung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern steuerliche Grenzen der durch keine entgegenstehenden Interessen gebundenen Freiheit bestehen. Sie liegen in dem im ganzen Steuerrecht wirkenden, auf den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zurückgehenden allgemeinen Prinzip: der Besteuerung des Seins gegenüber dem Schein²⁾.

1) Vgl. u.a. Westerfelhaus-Glade: Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem, 2. Aufl., Düsseldorf 1961, S. 25 f.; Hartz, Wilhelm: Die Auslegung von Steuergesetzen, Herne 1956, S. 55; Kühn, Rolf: StAnpG, 7. Aufl., Stuttgart 1963, S. 671.

2) Vom RFH angeführt im Gutachten des Großen Senats des RFH v. 25.4.1936, Slg. Bd. 39, S. 200; vgl. auch Wilser, Otto: a.a.O., S. 24.

Zugrunde liegt diesem Prinzip die gerade im wirtschaftlich orientierten Steuerrecht "durch vielfache Beobachtung bestätigte Erfahrung, daß die wirtschaftlichen Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in den rechtlichen Gestaltungsformen, in denen sie in Erscheinung treten, nicht durchweg unverstellt gespiegelt werden, und daß gerade solche Umstände, auf die es den Beteiligten ankommt und an die auch eine bestimmte Steuerpflicht anknüpft, verdeckt werden".¹⁾ Der Wille des Gesetzgebers ist darauf gerichtet, einen wirtschaftlichen Erfolg zu erfassen. Es würde dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung widersprechen, wenn statt des wirtschaftlichen Erfolgs die - bewußt oder unbewußt gewählte - verdeckende rechtliche Gestaltungsform der Besteuerung zugrunde gelegt werden würde²⁾.

Das Steuerrecht stellt Generalklauseln zur Verfügung, um das Sein und nicht den Schein zu besteuern. Felix³⁾ spricht in diesem Zusammenhang von einem steuerlichen Sonderrecht und rechnet dazu: die Auslegung von Tatbeständen und Sachverhalten⁴⁾ im Sinne wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 1 StAnpG), die Nichtbeachtung von Scheingeschäften (§ 5 StAnpG) und die Umdeutung mißbrauchlicher Gestaltungen (§ 6 StAnpG).

1) Kühn, Rolf: a.a.O., S. 671..

2) Vgl. die gleichlautenden Ausführungen von: Littmann, Eberhard: a.a.O., S. 78; Thoma, Gerhard: Grundsätzliches zur Frage des Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 237.

3) Felix, Günther: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 12.

4) Die Begriffe Tatbestand und Sachverhalt werden innerhalb der vorliegenden Arbeit im Sinne Apraths wie folgt verwandt:

Tatbestand = Steuergesetzesnorm

Sachverhalt = wirtschaftlicher Sachverhalt, der unter die Steuergesetzesnorm zu subsumieren ist.

(Aprath, Werner: Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler, Köln 1958, S. 131 f.).

Zu den angeführten Generalklauseln können noch die im Steuerrecht nicht gesetzlich fixierte rechtsschöpferische Tätigkeit der Rechtsprechung, die Rechtsfindung, und gesetzliche Durchgriffsgrundlagen mit Einschluß des Gewohnheitsrechts gerechnet werden. Die speziell für die Zwecke des KStG eingeführte gesetzliche Durchgriffsgrundlage des Instituts der verdeckten Gewinnausschüttung (§ 6 Abs. 1 Satz 2 KStG) führt einerseits selbständig, andererseits aber auch mit Hilfe der Generalklauseln der §§ 1 Abs. 3, 5 Abs. 1 und 6 Abs. 1 und 2 StAnpG zum Durchgriff.

Zum anderen wird im Steuerrecht mit Hilfe der Normenanwendung¹⁾ durchgegriffen. Dies geschieht, indem bei Normen, die "auf menschliche Eigenschaften oder Fähigkeiten abstellen oder auf menschliche Werte Bezug nehmen" zur "Bestimmung der Normenvoraussetzungen auf die Menschen hinter der juristischen Person durchgegriffen"²⁾ wird.

Im einzelnen können folgende Durchgriffsgrundlagen zur Anwendung kommen.

1. Generalklausel des § 1 StAnpG (wirtschaftliche Betrachtungsweise)

§ 1 Abs. 2 StAnpG bestimmt, daß bei der Auslegung der Steuergesetze die Volksanschauung, der Zweck, die wirtschaftliche Bedeutung der Gesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen sind. Entsprechend sind nach § 1 Abs. 3 StAnpG Tatbestände (Sachverhalte) zu beurteilen.

Aus § 1 StAnpG wird von dem überwiegenden Teil der steuerlichen Autoren der Auslegungsgrundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abgeleitet³⁾, dem eine tragende Bedeutung

1) vgl. S. 95.

2) Wilser, Otto: a.a.O., S. 144.

3) Die Ausführungen Spitalers haben neuerdings in Zweifel gezogen, ob die wirtschaftliche Betrachtungsweise sich als Auslegungsgrundsatz der Gesetze aus § 1 Abs. 2 StAnpG ab-

innerhalb des bereits angeführten Prinzips zukommt, das Sein, nicht den Schein zu besteuern. Kaum ein anderes Rechtsgebiet ist so wirtschaftlich orientiert wie das Steuerrecht. Das kommt in den gesetzlichen Vorschriften dadurch zum Ausdruck, daß wirtschaftliche Begriffe, wie Gewinn, Vermögen, Umsatz, Verbrauch usw. steuerliche Tatbestandsmerkmale sind. Wenn eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erreicht werden soll, muß schon bei der Auslegung eine wirtschaftliche Betrachtung erfolgen. Dies ist Zweck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die - wie Wilser¹⁾ es ausdrückt - im Steuerrecht die Aufgabe hat,

"wirtschaftliche Vorgänge mit ihrer steuerrechtlichen Beurteilung in Einklang zu bringen; wenn sie diese Aufgabe erfüllt, dient sie sowohl der Rechtsprechung als auch der Verwaltung und der Wirtschaft. Die Wirtschaft braucht die wirtschaftliche Betrachtungsweise, um gegen eine wirklichkeitsfremde Rechtsanwendung durch die Verwaltung geschützt zu sein, die Rechtsprechung andererseits bedarf des Kontaktes mit dem Leben und dem Denken und Fühlen der Wirtschaft". 2)

Zusammenfassend wäre zu sagen: Durch Anwendung der wirt-

leiten läßt oder sich nicht vielmehr aus den allgemeinen Regeln der Auslegungslehre ergibt. Nach Spitaler entspricht das Letztere einer "neuen" Auffassung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die auch den "Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze" nicht mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gleichsetzt oder sie als ihren Oberbegriff betrachtet. Einen ähnlichen Standpunkt vertrete die neue Auffassung bei der Wertung und Würdigung der Sachverhalte durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die sich nach Ansicht Spitalers besser nicht auf § 1 Abs. 3 StAnpG stützt, sondern auf die niemals in Zweifel gezogene Notwendigkeit, die Lebensverhältnisse in ihrer ganzen Ursprünglichkeit unter Berücksichtigung des Sinnes und Zwecks der Setzung des Sachverhalts gleichmäßig zu besteuern. (Spitaler, Armin: Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StbJ 1962, S. 407.)

Die Frage der Ableitung der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei im Rahmen dieser Arbeit zurückgestellt. Es kann der überwiegenden Meinung des Schrifttums gefolgt werden, nach der die wirtschaftliche Betrachtungsweise durch § 1 StAnpG gesetzlich fixiert ist.

1) Wilser, Otto: a.a.O., S. 68.

2) Ebenso Wallis, Hugo v.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S.276 f.

schaftlichen Betrachtungsweise soll

- a) bei der Gesetzesauslegung nach § 1 Abs. 2 StAnpG der wirtschaftliche Sinn und Zweck einer Steuernorm gewürdigt werden;
- b) bei der Sachverhaltsauslegung¹⁾ nach § 1 Abs. 3 StAnpG der wirtschaftliche Kern entscheidend sein, nicht die äußere Formgestaltung²⁾.

a) Auslegung von Gesetzestatbeständen (§ 1 Abs. 2 StAnpG)

aa) Auslegung des Wortlauts der Gesetze

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise stellt bei der Gesetzesauslegung die Frage: Kann ein Gesetz auf einen feststehenden und eindeutigen Sachverhalt angewandt werden? Die Norm ist dabei nach ihrem wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen, um wirtschaftlich gleichartige Sachverhalte unter sie subsumieren zu können und wirtschaftlich nicht gleichwertige Sachverhalte, die aber die Tatbestandsmerkmale der Norm erfüllen, auszuschließen.

Wilser³⁾, der in diesem Sinne von der Notwendigkeit der Gesetzesauslegung nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeht, definiert sie wie folgt: "Nicht der Buchstabe einer Vorschrift soll in den Vordergrund treten, sondern ihr Sinn und Zweck, der auch darin besteht, gleiche wirtschaftliche Vorgänge in allen Fällen derselben steuerlichen Beurteilung zu unterwerfen."

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 1 Abs. 2 StAnpG

- 1) Spitaler lehnt es ab, im Zusammenhang mit § 1 Abs. 3 StAnpG von Auslegung zu sprechen. § 1 Abs. 3 StAnpG halte nichts anderes fest als Sachverhalte "richtig und wahr darzustellen". (Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1949, S. 269). Zu demselben Ergebnis kommt v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler: a.a.O., § 1 StAnpG, Anm. 19. Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung wird die Bezeichnung "Auslegung" im Interesse einer Abgrenzung zur Beurteilung der Sachverhalte nach den §§ 5 und 6 StAnpG beibehalten.
- 2) Vgl. Theis, J.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, DB 1954, S. 707 f.
- 3) Wilser, Otto: a.a.O., S. 25.

ist der durch die wirtschaftliche Orientierung des Steuerrechts besonders hervorgetretene Auslegungsgrundsatz. Sie ist jedoch keineswegs der einzige im Steuerrecht anzuwendende Auslegungsgrundsatz. Spitaler¹⁾ unterscheidet folgende Auslegungsregeln des Steuerrechts:

die wörtliche Auslegung,

die logische Auslegung (die Volksanschauung),

die systematische Auslegung (soweit die Entstehungsgeschichte
im Gesetz erkennbar ist),

die teleologische Auslegung (Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit)

- die Entwicklung der Verhältnisse
- die wirtschaftliche Betrachtungsweise
- die Billigkeit
- die Verkehrsanschauung
- die typische Betrachtungsweise.

die organische Auslegung

- Natur der Sache
- allgemeine Grundsätze der Rechtsordnung, darunter Treu und Glauben,

die genetische Auslegung

- soweit die Entstehungsgeschichte im Gesetz nicht erkennbar ist

die historische Auslegung

- greift die allgemeinen historischen Zusammenhänge des Gesetzes auf.

Aus dem Zusammenwirken aller Auslegungsgrundsätze folgen Anwendung und Begrenzung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Nach der R e c h t s p r e c h u n g des BFH steht sie dabei wie die übrigen Auslegungsregeln unter dem Vorrang der wörtlichen Auslegung, der sich in dem Grundsatz äußert, daß Rechtssicherheit und Gesetzestreue eine Auslegung gegen den klaren, unzweideutigen und vom Gesetzgeber auch so gewollten "Wortlaut des Gesetzes" verbieten. Vielmehr ist bei der Auslegung einer Gesetzesvorschrift der in ihr zum Ausdruck

1) Spitaler, Armin: Die Auslegungsregeln des Steuerrechts, StbJ 1949, S. 275 f.

kommende objektivierter Wille des Gesetzgebers zu ermitteln, so wie er sich aus dem Wortlaut der Bestimmung und aus dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist¹⁾.

Ein Abgehen von dem vorrangigen klaren Wortlaut ist nur in Ausnahmefällen und nur dann möglich, wenn die wortgetreue Auslegung "zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann und das jeder wirtschaftlichen Vernunft widerspricht".²⁾

Besonders prägnant ist der Grundsatz in dem BFH-Urteil v. 14.2.1958³⁾ formuliert worden:

"Ein Gesetz ist grundsätzlich nach seinem Wortlaut auszu-
legen, es sei denn, daß diese Auslegung dem Willen des
Gesetzgebers offensichtlich widersprechen und zu einem
sinnwidrigen Ergebnis führen würde. Der Bundesfinanz-
hof hat wiederholt ausgesprochen, daß bei der Abwei-
chung vom Wortlaut eines Gesetzes besondere Zurückhal-
tung geboten ist, wenn andernfalls eine Verschärfung der
Besteuerung eintreten würde. 4) Die Steuerpflichtigen
dürfen darauf vertrauen, daß die Steuergesetze so ge-
faßt sind, daß sie den wirklichen Willen des Gesetzge-
bers zum Ausdruck bringen. Es mag Fälle geben, in denen
die Auslegung eines Gesetzes gegen seinen Wortlaut so
zwingend ist, daß bei vernünftiger Überlegung eigent-
lich niemand das Gesetz anders auffassen kann. Diese
Fälle werden aber selten sein. ... Wenn die Steuerge-
richte sich bei der Auslegung der Steuergesetze, vor
allem zuungunsten der Steuerpflichtigen, zu leicht vom
Wortlaut lösen würden, so könnte darunter auch das Ver-
trauen in die Gesetzgebung und in die Objektivität der
Rechtsprechung leiden."

1) BFH v. 16.11.1950, BStBl 1951 III, S. 3; v. 6.9.1957, BStBl 1957 III, S. 387; v. 31.10.1957, BStBl 1958 III, S. 24; v. 12.11.1957, BStBl 1958 III, S. 42; v. 31.1.1958, BStBl 1958, S. 108; v. 14.2.1958, BStBl 1958 III, S. 207; v. 21.11.1958, BStBl 1959 III, S. 71; Slg. Bd. 57, S. 429 f.; Bd. 58, S. 145 f.; Bd. 59, S. 149; Bd. 62, S. 252; Bd. 67, S. 122; Bd. 67, S. 21; Bd. 67, S. 305.

2) BFH v. 30.4.1952, BStBl 1952 III, S. 164; Slg. Bd. 57, S. 429 f.; Slg. Bd. 58, S. 138 (145 f.); BFH v. 7.5.1957, BStBl 1957 III, S. 264 f.

3) BStBl 1958 III, S. 207 f.

4) BDH v. 6.9.1957, BStBl 1957 III, S. 387; v. 31.10.1957, BStBl 1958 III, S. 24; v. 7.5.1957, BStBl 1957 III, S. 264 f.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise stimmt mit den Auslegungsgrundsätzen der Rechtsprechung in anderen Rechtsgebieten überein. So haben auch RG¹⁾ und BGH²⁾ ausgesprochen, daß höher als der Wortlaut des Gesetzes sein Sinn und Zweck stehe:

"Diesen im Einzelfalle der Rechtsanwendung nutzbar zu machen und danach unter Berücksichtigung von Treu und Glauben als dem obersten Satz bei Auslegung von Rechtsvorschriften den jeweiligen Streitfall einer billigen und vernünftigen Lösung zuzuführen, ist die Aufgabe des Richters." 3)

Beinahe wörtliche Übereinstimmung besteht auch zwischen der Rechtsprechung des BFH und des BVerfG. In seinem Urteil v. 21.5.1952⁴⁾ bezeichnet das BVerfG den aus dem Gesetzeswortlaut und aus dem Sinnzusammenhang, in den die einzelne Bestimmung hineingestellt ist, sich ergebenden objektivierten Willen des Gesetzgebers für maßgebend⁵⁾.

Das steuerliche **S c h r i f t t u m** hat die Grundsätze der steuerlichen Rechtsprechung übernommen und unter bestimmten Voraussetzungen ein Abgehen vom Wortlaut des Gesetzes mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bejaht.

Die steuerlichen Autoren⁶⁾ gehen dabei von der grundsätzlichen Maßgeblichkeit des Wortlauts aus. Nach Littmann⁷⁾ kann

1) RGZ 142, 40; 127, 48; 133, 386.

2) BGHZ 2, 184; 17, 275; 18, 49.

3) Staudinger: BGB, Allgem. Teil, 11. Aufl., Berlin 1957, Einf. Anm. 57.

4) BVerfGE 1, 299 (312).

5) Ähnlich BVerfG v. 20.2.1952, BVerfGE 1, 117 ff. (127).

6) Vgl. Hartz, Wilhelm: Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaates, StbJ 1958/59, S. 78 f.; Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, 7. Aufl., Stuttgart 1962, vor § 1 Anm. 20; Friedländer, Kurt: Die Grenzen wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Steuerrecht, NJW 1956, S. 1301; Weinsheimer, Willi: Die Zulässigkeit des bewußten Entscheidens gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes im Steuerrecht, in: Felix, Günther (Hrsg.): Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 297.

7) Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., vor § 1 Anm. 20.

der Gesetzeswortlaut ausgedehnt oder eingeengt werden. Er¹⁾ verweist auf die Rechtsprechung²⁾, die nicht selten über die einengende und ausdehnende Auslegung hinaus sogar gegen den Gesetzeswortlaut entschieden hat. Nach Hartz³⁾ kann der Wortlaut dann aufgegeben werden, wenn Wortlaut und Wille des Gesetzes so offenkundig auseinanderfallen, daß an dem Willen des Gesetzgebers kein Zweifel möglich ist.

Sehr ausführlich hat insbesondere Weinsheimer⁴⁾ in Anlehnung an Spitaler⁵⁾ das Abgehen vom klaren Wortlaut des Gesetzes untersucht. In seiner Schrift "Die Auslegung gegen den Wortlaut im Steuerrecht" unterscheidet er neun Fälle⁶⁾, von denen zwei mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Verbindung gebracht werden können:

1. Eine dem Wortlaut entsprechende Auslegung hätte ein Ergebnis zur Folge, das jeder wirtschaftlichen Vernunft widerspricht⁷⁾.
2. Eine dem Wortlaut entsprechende Auslegung würde den wirtschaftlich Schwächeren gegenüber dem wirtschaftlich Stärkeren grundlos benachteiligen.

In späteren Ausführungen⁸⁾ fügt er zusätzlich einen dritten Fall an: Eine wortgetreue Auslegung würde "zu einem sinnwidrigen, mit den Grundgedanken des Gesetzes in Widerspruch

1) Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., vor § 1 Anm. 21.

2) BFH v. 13.3.1952, BStBl 1952 III, S. 121; v. 30.4.1952, BStBl 1952 III, S. 164; v. 13.6.1952, BStBl 1952 III, S. 199; v. 3.12.1953, BStBl 1954 III, S. 72.

3) Hartz, Wilhelm: a.a.O., StbJ 1958/59, S. 79.

4) Weinsheimer, Willi: Die Auslegung gegen den Wortlaut im Steuerrecht, Düsseldorf 1958.

5) Spitaler, Armin: Die Grenzen der Auslegung im Steuerrecht, BB 1956, S. 8.

6) Weinsheimer, Willi: a.a.O., S. 92 f.

7) Vgl. BFH v. 7.5.1957, BStBl 1957 III, S. 264.

8) Weinsheimer, Willi: a.a.O., Stuttgart 1958, S. 297.

stehenden Ergebnis" führen¹⁾.

Die im überwiegenden Teil des Schrifttums vertretene Auffassung bleibt allerdings nicht unwidersprochen. So hält Paulick²⁾ eine Auslegung des Gesetzes, die mit seinem Wortlaut nicht übereinstimmt, für bedenklich. Hier müßten die in der Entscheidung des BVerfG v. 21.5.1952³⁾ dargestellten Grundsätze gelten: Gesetzesbefehl ist Wortlaut des Gesetzes, wie er sich aus dem Sinnzusammenhang ergibt. Eine Auslegung, die dem Wortlaut widerspricht, sei nicht zulässig.

Die Auffassung über die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes wird durch das bürgerlich-rechtliche Schrifttum gestützt, das allerdings von teleologischen Auslegungsgrundsätzen, nicht von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise spricht.

Für Palandt⁴⁾ ebenso wie für Enneccerus-Nipperdey⁵⁾ und Staudinger⁶⁾ ist der in der gesetzlichen Bestimmung zum Ausdruck kommende objektive Wille, so wie er sich aus Wortlaut und Sinnzusammenhang ergibt, maßgebend. Alle drei Autoren bestätigen, daß bei klar erkennbarem Gesetzeswillen gegen den Wortlaut ausgelegt werden kann.

1) Vgl. auch RFH v. 18.2.1921, Slg. Bd. 5, S. 59; v. 24.9.1922, Slg. Bd. 11, S. 40; v. 4.6.1930, Slg. Bd. 27, S. 67; BFH v. 28.10.1953, BStBl 1954 III, S. 10; v. 2.9.1954, BStBl 1954 III, S. 302; v. 3.11.1955, BStBl 1955 III, S. 390 und Wallis, Hugo v.: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 269; Spitaler, Armin: Geist des Steuerverfahrens, StbJ 1954/55, S. 479; Spitaler, Armin: Beiträge zur steuerrechtlichen Auslegungslehre, StbJ 1956/57, S. 113.

2) Paulick, Heinz: Grundgesetz und Besteuerung, StbJ 1957/58, S. 138 f.

3) BVerfGE 1, 299 (312).

4) Palandt: BGB, 22. Aufl., München und Berlin 1963, Einl. V, 2a.

5) Enneccerus-Nipperdey: Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, 1. Halbband, 15. Aufl., Tübingen 1959, S. 331 ff.

6) Staudinger: a.a.O., Einl. Anm. 57/58.

Eine etwas engere Auffassung vertritt Lehmann¹⁾, der zwar eine erweiternde oder einengende Wortdeutung zuläßt, wenn Sinn und Zweck des Gesetzes einen unvollkommenen Ausdruck gefunden haben, die Grenze aber in der völligen Preisgabe des Wortlauts sieht. Seine engere Auffassung der Möglichkeiten der teleologischen Auslegung entspricht der Paulicks über den Umfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann damit zu einer den Wortlaut einengenden und ausdennenden Auslegung führen, nach der überwiegenden Meinung des Schrifttums in Ausnahmefällen auch zu einer völligen Preisgabe des Wortlauts, dies jedoch nur dann, wenn die wörtliche Auslegung jeder wirtschaftlichen Vernunft widerspräche, zu grundlosen Ungleichmäßigkeiten führte oder mit dem Grundgedanken des Gesetzes in Widerspruch stünde.

Der überwiegenden neueren Meinung des Schrifttums²⁾ entspricht es ebenso, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsregel von der Rechtsfindung, der rechts-schöpferischen Tätigkeit der Rechtsprechung, zu unterscheiden sei. Sie legitimiert, wie Hartz³⁾ ausführt, die Rechtsprechung der Steuergerichte nicht, für das Gebiet des Steuerrechts von den anerkannten Regeln der allgemeinen Rechtslehre über die Auslegung von Gesetzen abzuweichen.

Die elastische Formulierung der Kriterien einer Auslegung gegen den Wortlaut läßt allerdings weiten Spielraum in der Anwendung der Auslegungsregel der wirtschaftlichen Betrachtung

1) Lehmann, Heinrich: Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Gesetzbuchs, 8. Aufl., Berlin 1954, S. 55 f.

2) Vangerow, Friedrich: Zur Ehegattenbesteuerung, StW 1962, Sp. 315; Theis, J.: a.a.O., DB 1954, S. 707; Littmann, Eberhard: a.a.O., Wpg 1951, S. 79; Steinberg: Die Bedeutung der zivilrechtlichen Wirksamkeit eines Ergebnisabführungsvertrags für das Steuerrecht, DStZ 1958, S. 43; Hopfenmüller, Theo: Bundesverfassungsgericht und Steuerrecht, BB 1962, S. 531.

3) Hartz, Wilhelm: a.a.O., StbJ 1958/59, S. 80.

tungsweise zu. So hält das Schrifttum¹⁾ übereinstimmend fest, daß die Rechtsprechung des RFH im allgemeinen in einem viel freieren Verhältnis zum gesetzlichen Wortlaut als die des BFH gestanden und dabei als Hilfsmittel die wirtschaftliche Betrachtungsweise eingesetzt hat. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dieser Jahre ermöglichte nach Hübschmann²⁾ die rechtsschöpferische Ausfüllung von Lücken in Gesetzen. Derselben Ansicht ist auch Spitaler³⁾, für den die amtliche Begründung zum § 4 AO⁴⁾ darauf hindeutet, daß der § 4 AO insbesondere zur Entwicklung normähnlicher Grundsätze der Rechtsprechung benutzt werden sollte, was dann auch in einem reichen Maße geschehen sei. Ebenso kann Steinberg⁵⁾ angeführt werden, der an Hand des für die Rechtsschöpfung der Rechtsprechung besonders prägnanten Beispiels der körperschaftsteuerlichen Organschaft grundsätzliche Überlegungen zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise anstellt, die ein "Mädchen für alles" im Steuerrecht geworden sei und sogar das Gesetz ersetze.

Die Rechtsprechung des RFH stützte sich bei dem freien Verhältnis zum gesetzlichen Wortlaut auf die Forderung Beckers⁶⁾ und Balls⁷⁾ nach einer selbständigen Auslegung des Steuerrechts, denen auf der anderen Seite u.a. Hensel⁸⁾ entgegen-

1) Hartz, Wilhelm: a.a.O., StbJ 1958/59, S. 78/80; Hübschmann, Walter: Die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler, Köln 1958, S. 107 ff.(122); Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 405 ff.

2) Hübschmann, Walter: a.a.O., S. 111.

3) Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 413.

4) = § 1 StAnpG in der jetzigen Fassung.

5) Steinberg: a.a.O., DStZ 1958, S. 43.

6) Becker, Enno: RAO, 2. Aufl., Berlin 1922, S. 12; derselbe: Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht..., StW 1939, Sp. 745 ff.

7) Ball, Kurt: Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim 1924.

8) Hensel, Albert: Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung, in: Festschrift für Zitelmann, Bonn 1923, S. 217 ff.

trat, der eine enge Anlehnung an die Begriffswelt des bürgerlichen Rechts forderte¹⁾.

Spitaler²⁾ weist allerdings mit Recht darauf hin³⁾, daß auch eine dem Wortlaut des Gesetzes so frei gegenüberstehende Persönlichkeit wie Enno Becker den Grundsatz sehr nachdrücklich betonte, daß der aus dem Gesetz klar erkennbare Steuerstatbestand unverrückbar sei.

Doch ist die Grenze zwischen der freien und der eng am Wortlaut des Gesetzes haftenden Auffassung keineswegs starr zwischen dem KFH auf der einen und dem BFH auf der anderen Seite zu ziehen.

Spitaler⁴⁾ unterscheidet aus diesem Grunde eine ältere, freie, aber auch noch die Rechtsprechung des BFH bis heute beeinflussende Auffassung von der in den vergangenen Jahren stärker in den Vordergrund tretenden engeren, neueren Auffassung.

Wie Spitaler stellen auch Polland⁵⁾ und Blencke⁶⁾ Tendenzen in der "neueren Rechtsprechung" fest, die Maßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Form und damit den Wortlaut der Gesetze mehr zu beachten. Beide erkennen allerdings die Tendenz am unglücklich gewählten Beispiel der neueren Rechtsprechung des BFH zur Frage der Pensionsrückstellung eines Gesellschaftler-Geschäftsführers einer Einmann-Gesellschaft. Wie spätere Ausführungen zeigen werden⁷⁾, ist mit dieser

1) Hensel schränkte seine in scharfem Gegensatz zu Ball und Becker stehenden Äußerungen später ein (Hensel, Albert: Balls Steuerrecht und Privatrecht, StW 1925, Sp. 1163 ff.).

2) Spitaler, Armin: a.a.O., BB 1956, S. 8 (Anm. 7).

3) Ähnlich Theis, J.: a.a.O., DB 1954, S. 707.

4) Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 409 ff.

5) Polland, Wolfgang: Steuerrecht und Privatrecht, Düsseldorf 1960, S. 138 ff.

6) Blencke: Einmann-GmbH, Zweckänderung des Unternehmens und Verlustausgleich, FR 1961, S. 265.

7) Vgl. S. 172 ff.

Rechtsprechung eine verstärkte Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verbunden¹⁾.

Eine Erklärung dieser unterschiedlichen älteren und neueren Auffassung findet Spitaler²⁾ in der zeitlichen Abhängigkeit des Rechts³⁾. So hält er eine weitgehende Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Situation nach dem 1. Weltkrieg für angemessen, da vorausszusehen gewesen wäre, "daß die zumeist in Eile geschaffenen Steuergesetze so unvollkommen ausfallen würden", daß sie "im Falle der Auslegung in ihrer Begriffswelt in enger Anlehnung an das bürgerliche Recht und an die anderen Rechtsgebiete untragbaren Steuerumgehungen Tür und Tor öffnen würden".

Bühler-Strickrodt⁴⁾ schließen sich Spitaler an, die ausführen, daß - je nach den vorherrschenden politischen Tendenzen einer Zeit - zur Harmonisierung der Auslegungspraxis der eine oder der andere prinzipielle und methodische Gesichtspunkt stärker zu betonen sei. So verliere heute mit dem stärkeren Hervortreten der verfassungsrechtlichen Gewährleistungen und ihrer Problematik die sogenannte teleologische Auslegungsmethodik, sofern diese einseitig am materiellen Gesetzeszweck orientiert sei, und auch die soziologische Auslegungsmethode der Interessenjurisprudenz auf dem Steuergebiete an Bedeutung⁵⁾. An ihre Stelle trete eine die Rechtssicherheit gewährleistende Begrifflichkeit der Gesetzestatbestände und insbesondere die deren gleichmäßige Anwendbar-

1) Andere Autoren schließen sich an (Felix, Günther: Strömungen in der Rechtsprechung des BFH, FR 1960, S. 513 ff.; Grieger, Rudolf: Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge, DStZ 1961, S. 82; Littmann, Eberhard: Eine Wandlung im Steuerrecht, FR 1961, S. 485 ff.).

2) Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 412.

3) Friedländer spricht von der "Zeitgebundenheit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise". (Friedländer, Kurt: a.a.O., NJW 1956, S. 1299).

4) Bühler-Strickrodt: a.a.O., I. Bd., S. 156.

5) Bühler-Strickrodt: a.a.O., I. Bd., S. 155.

keit ermöglichende wirtschaftliche Betrachtungsweise der gegebenen Sachverhalte.

Als die herrschende Auffassung der Rechtsprechung und des Schrifttums über den Umfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Gesetzesauslegung wird man zusammenfassend bezeichnen können, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise sowohl dem wirtschaftlichen Sinn und Zweck einer Vorschrift als auch veränderten wirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung tragen soll. Sie läßt dabei eine einengende oder ausdehnende Auslegung des Gesetzes, in Ausnahmefällen eine Auslegung gegen seinen Wortlaut, zu, wenn die wörtliche Auslegung jeder wirtschaftlichen Vernunft widerspricht, zu grundlosen Ungleichmäßigkeiten führt oder mit dem Grundgedanken des Gesetzes in Widerspruch steht.

Dabei vertritt die neuere Auffassung des BFH bei der einengenden bzw. ausdehnenden Auslegung und bei der Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes eine wesentlich engere Anlehnung an das Wortgebilde als die hauptsächlich vom hRH praktizierte ältere Auffassung.

Insbesondere entspricht es der neueren Auffassung, die wirtschaftliche Betrachtungsweise scharf von der rechtsschöpfenden Tätigkeit der Rechtsprechung, der Rechtsfindung, zu trennen.

bb) Auslegung bürgerlich-rechtlicher Tatbestände

Können auch bürgerlich-rechtliche Tatbestandsmerkmale durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 1 Abs. 2 StanzG abweichend von ihrem Wortsinn ausgelegt werden? Rechtsprechung und Schrifttum haben diese Frage in der Regel mit dem Problem verbunden, ob dem Steuerrecht eine Selbständigkeit gegenüber dem bürgerlichen Recht zugewilligt werden könne.

In der Rechtsprechung des BFH wird die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei

bürgerlich-rechtlichen Tatbestandsmerkmalen durch das BFH-Urteil v. 23.7.1957¹⁾ wie folgt festgelegt:

"Richtig ist, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die das Ertragssteuerrecht beherrscht, auch bei der Auslegung von Begriffen, die der Steuergesetzgeber aus dem bürgerlichen Recht übernimmt, beachtet werden muß. Das kann aber nicht dazu führen, den rechtlichen Inhalt solcher Begriffe völlig abweichend vom bürgerlichen Recht zu bestimmen. Das Steuerrecht ist ein Bestandteil der allgemeinen Rechtsordnung; der Inhalt seiner Rechtsbegriffe muß sich deshalb, soweit nicht das Gesetz erkennbar etwas anderes bestimmt, mit dem auch sonst üblichen Inhalt dieser Rechtsbegriffe decken."

Im BFH-Urteil v. 24.2.1959²⁾ wird der Vorrang des bürgerlich-rechtlichen Sinngehalts noch schärfer betont:

"..., wenn eine steuerliche Vorschrift an einen Rechtsbegriff des bürgerlichen Rechts oder des Handelsrechts anknüpft, dann darf, wie der Senat im Urteil v. 23. Juli 1957¹⁾ hervorgehoben hat, die wirtschaftliche Betrachtungsweise grundsätzlich nicht dazu führen, den rechtlichen Inhalt solcher Begriffe abweichend vom bürgerlichen Recht oder Handelsrecht zu bestimmen."

Immerhin wird aus den Urteilen ersichtlich, daß der BFH in Ausnahmefällen auch bei bürgerlich-rechtlichen Tatbestandsmerkmalen eine Auslegung gegen den Wortlaut zuläßt.

Das Bundesverfassungsgericht bestätigt das Ergebnis. Im Rahmen des Urteils v. 24.1.1962 - 1 BvR 845/58³⁾ - hat es sich zur Auslegung bürgerlich-rechtlicher Tatbestandsmerkmale geäußert und folgende Grundsätze aufgestellt:

"Wegen der Eigenart des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden Steuerrechts braucht der Steuergesetzgeber zwar nicht durchgängig an die bürgerlich-rechtliche Ordnung anzuknüpfen. Privat- und Steuerrecht sind aber dort tiefgreifend verbunden, wo das Steuerrecht nicht nur an die gegebenen Lebensverhältnisse und damit auch an ihre zivilrechtliche Ordnung anknüpft, sondern den Steuergegenstand prinzipiell

1) BStBl 1957 III, S. 306.

2) BStBl 1959 III, S. 202.

3) StW 1962, Nr. 44, Sp. 121.

nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts bestimmt. Gewiß schließt auch solche qualifizierte Verbindung nicht schlechthin steuerrechtliche Abweichungen von der zivilrechtlichen Gestaltung im einzelnen aus: 'sachlich hinreichend gerechtfertigt' i.S. der Judikatur des BVerfG 1) ist eine Abweichung jedoch in einem Falle, in dem das Steuergesetz die von ihm selbst statuierte Sachgesetzmäßigkeit aufgibt, nur dann, wenn sie von überzeugenden Gründen getragen ist. Wenn es schon bei jeder derartigen Anknüpfung nicht nur im Interesse der Klarheit und Einheit, sondern vor allem der inneren Autorität der Rechtsordnung liegt, die Entsprechung von Privat- und Steuerrecht durchgehend zu wahren, so ist es besonders bedenklich, wenn die benützte zivilrechtliche Ordnung vom Steuerrecht gerade an der Stelle durchbrochen wird, die ihre eigentliche rechtliche Bedeutung ausmacht."

Im **S c h r i f t t u m** wird im allgemeinen die Ansicht der Rechtsprechung bestätigt.

Nach Vangerow²⁾ ist z.B. das Steuerrecht eine dem bürgerlichen Recht "gleichberechtigte Sparte des Rechts". Es müsse ihm also freistehen, auch dann, "wenn es, wie in der Regel, aus Zweckmäßigkeitsgründen an die aus den sonstigen Rechtsparten vorhandenen Rechtsbilder anknüpft, die seiner besonderen Aufgabe sinnvoll dienenden Abwandlungen vorzunehmen, ohne daß es jedesmal einer ausdrücklichen Kennzeichnung bedürfe".

Ballerstedt³⁾ spricht von einer systematischen Selbständigkeit des Steuerrechts, das heute namentlich in seinen Auslegungsgrundsätzen durchaus als eigenes Rechtsgebiet angesehen wird. Ballerstedt verweist auf Enno Becker⁴⁾ und das Urteil des RfH v. 11.11.1936⁵⁾.

1) BVerfGE 9, 20 (28) und 201 (207).

2) Vangerow, Friedrich: a.a.O., StW 1962, Sp. 444.

3) Ballerstedt, Kurt: Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, Tübingen 1949, S. 4.

4) Becker, Enno: Die Grundlagen der Einkommensteuer, Berlin-München 1940, S. 381.

5) RStBl 1937, S. 346 f.

andere Autoren¹⁾ schließen sich Vangerow und Ballerstedt an.

Bühler-Strickrodt²⁾ und Littmann³⁾ scheinen einen engeren Standpunkt einzunehmen. So liegt es für Bühler-Strickrodt "durchaus im Interesse des Bestands der Rechtsordnung", daß die "einem speziellen Finanzzweck zur Verfügung gestellten und aufgeopferten privatrechtlichen Positionen", an die die Besteuerung anknüpft, "nicht auch noch in ihrem rechtlichen Gehalt geändert werden". Eine andere Betrachtungsweise erscheine nur insoweit zulässig, "als die Besteuerung ganz planmäßig zum Instrument von nicht primär fiskalisch orientierten wirtschaftssozial- oder rechtspolitischen Gestaltungsmaßnahmen gemacht worden ist und diesen zu dienen hat (Ordnungssteuern)".

Doch führen Bühler-Strickrodt an anderer Stelle⁴⁾ aus, daß der Ansatzpunkt für eine besondere wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht dort zu suchen sei, "wo ein Steuergesetz zwar bestimmte rechtliche Sachverhalte nennt, dabei aber nicht deren spezielle rechtstechnische Einkleidung, sondern ihre rechtliche Wirkung meint". Diese und die dadurch herbeigeführten wirtschaftlichen Ergebnisse im Bereich der Steuerpflichtigen seien es auch, an die eine als sinnvoll und gerecht verstandene Besteuerung anzuknüpfen habe. Wenn dabei einem "rechtlichen Formalismus oder einem rechtlichen Schein mit Nachdruck der Sinn des Gewollten und Erreichten" entgegengestellt werde, so liege darin "keine Geringschätzung und Abwertung des Rechtlichen, sondern nur eine genauere Präzisierung der im Einzelfalle vorliegenden

1) Hübschmann, Walter: a.a.O., in: Festschrift für Armin Spitaler, S. 122 f.; Friedländer, Kurt: a.a.O., NJW 1956, S. 1300; Theis, J.: a.a.O., DB 1954, S. 707/708; Wallis, Hugo: a.a.O., in: Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 255 f.

2) Bühler-Strickrodt: a.a.O., I. Bd., S. 173.

3) Littmann, Eberhard: a.a.O., Wpg 1951, S. 78 ff.

4) Bühler-Strickrodt: a.a.O., I. Bd., S. 158 f.

steuerrechtlichen Normierung hinsichtlich ihrer eigenen Tatbestände". In diesem Sinne unterscheiden Bühler-Strickrodt¹⁾ zwischen auslegungs- und nicht auslegungsfähigen bürgerlich-rechtlichen Tatbestandsmerkmalen. Im einzelnen sei die Entscheidung ohne Schwierigkeit bei den Tatbestandsmerkmalen zu treffen, bei denen ein ausdrücklicher Verweis auf das bürgerliche Recht vorliegt. Sie könnten ohne Ausnahme nicht wirtschaftlich ausgelegt werden.

Wichtige Verweise dieser Art enthalten u.a. die §§ 102 Abs. 1 und 2 AO, (Geschäftsfähigkeit, Vertretung), § 113 AO (Haftung der Gesellschafter usw.), § 2 ErbStG (Erwerb von Todes wegen) und § 3 ErbStG (Schenkungen unter Lebenden).

Ebenso leicht fällt nach Bühler-Strickrodt die Entscheidung, wenn bürgerlich-rechtlichen Begriffen durch das Steuergesetz selbst ein abweichender Inhalt gegeben wird. Beispiele dieser Art sind:

§ 7 StAnpG (Gesamtschuldner), § 11 StAnpG (wirtschaftliches Eigentum) und § 13 StAnpG (Wohnsitz).

Ganz ähnlich argumentiert Littmann²⁾, nach dem die wirtschaftliche Betrachtungsweise dort ihre "unübersteigbare Grenze" hat, "wo der Steuertatbestand selbst bürgerlich-rechtliche Begriffe verwendet". Hier wäre es kaum zu beantworten, wenn die Praxis die bürgerlich-rechtlichen Begriffsbestimmungen ignorieren und an ihre Stelle eigene, spezifisch steuerrechtliche setzen wollte.

Auch Littmann kommt jedoch zu dem mit dem übrigen Schrifttum übereinstimmenden Ergebnis einer wirtschaftlichen Auslegung bürgerlich-rechtlicher Tatbestandsmerkmale, indem er eine Auslegung des Sachverhalts nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise fordert.

1) Bühler-Strickrodt: a.a.O., S. 174 ff.; ebenso v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler: AO, 1.-4. Aufl., Köln 1951/60, § 1 StAnpG, Anm. 7.

2) Littmann, Eberhard: a.a.O., Wpg 1951, S. 81.

Gegenüber den bejahenden Stimmen treten die verneinenden an Zahl und Bedeutung zurück. Hier ist nur Kaiser zu erwähnen, für den die wirtschaftliche Betrachtungsweise dann ausscheidet, wenn der bürgerlich-rechtliche Begriff als solcher steuerliches Tatbestandsmerkmal ist¹⁾.

Der überwiegenden Mehrheit der bisher angeführten Autoren ist damit gemeinsam, daß sie die selbständige Auslegung gegen den Wortsinn bürgerlich-rechtlicher Tatbestandsmerkmale in Ausnahmefällen, und zwar dann bejahen, wenn dies dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers entspricht.

Auch bei bürgerlich-rechtlichen Tatbestandsmerkmalen kann, wie bei allen Tatbestandsmerkmalen²⁾, in der neueren Rechtsprechung des BFH eine Tendenz zur engeren Anlehnung an das Wortgebilde festgestellt werden.

In diesem Sinne führt der BFH in dem Urteil v. 13.1.1959³⁾ aus:

"Die Rechtsprechung des BFH hat der bürgerlich-rechtlichen Ausgestaltung wesentlich größere Bedeutung zugemessen, als dies in der Rechtsprechung des RMH der Fall war. Die Änderung der Rechtsprechung diene der Erhöhung der Rechtssicherheit." 4)

Im Schrifttum ist Vangerow⁵⁾ anzuführen, der im Anschluß an die BVerfG-Urteile 1 BvR 845/58⁶⁾ und 1 BvR 232/60⁷⁾ v. 24.1.1962 ausführt, es gehe in diesen Urteilen im Grunde um das Ausmaß der Beurteilungsfreiheit gegenüber dem Wortge-

1) Kaiser, J.: Der Einfluß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht auf die Umdeutung eines Gesellschaftsvertrags, DStZ 1956, S. 390.

2) Vgl. S. 37 ff.

3) BStBl 1959, S. 198.

4) Ebenso BFH v. 17.2.1955, BStBl 1955 III, S. 104.

5) Vangerow, Friedrich: a.a.O., StW 1962, Sp. 444.

6) StW 1962, Nr. 44.

7) StW 1962, Nr. 45.

bilde. Für ihn ist es nicht zweifelhaft, daß die augenblickliche Tendenz zur Einengung dieser Freiheit neigt und "daß dabei die Vorstellung der zivilrechtlichen Betrachtung der Dinge als maßgebend herrscht; das Steuerrecht insoweit nur ein Anhängsel bildet, dem eine Handhabung der Begriffe auf ihren jeweiligen wirtschaftlichen Zweckgehalt untersagt ist".

Die herrschende Meinung der Rechtsprechung und des Schrifttums geht zusammenfassend dahin, daß auch bei bürgerlich-rechtlichen Tatbestandsmerkmalen eine Auslegung gegen den Wortlaut zulässig ist. Nach der Rechtsprechung geschieht dies, wenn die Auslegung gegen den Wortlaut von überzeugenden Gründen getragen und die Abweichung sachlich hinreichend gerechtfertigt ist, nach dem Schrifttum, wenn sie dem erkennbaren Willen des Gesetzes entspricht. Die Kriterien lassen sich auf die allgemeinen Maßstäbe jeder Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes zurückführen: daß der wirtschaftlichen Vernunft entsprochen wird, daß grundlose Ungleichmäßigkeiten vermieden werden, daß Übereinstimmung mit dem Grundgedanken des Gesetzes herbeigeführt wird.

Auch bei der Auslegung gegen den Wortsinn bürgerlich-rechtlicher Tatbestandsmerkmale vertritt die neuere Auffassung des BFH eine wesentlich engere Anlehnung an das Wortgebilde als die vom RFH und teilweise auch vom BFH praktizierte Rechtsprechung.

Im Anschluß an die allgemeinen Ausführungen seien einige Beispiele aus der Rechtsprechung des RFH zu Fragen der Einmann-Gesellschaft in anderen Steuerrechtsgebieten angeführt. In den Urteilen werden bürgerlich-rechtliche Tatbestandsmerkmale mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgelegt und dabei durch die Selbständigkeit der Einmann-GmbH durchgegriffen.

Besonders deutlich wird der Durchgriff durch die Selbstän-

digkeit der Einmann-Gesellschaft beim Tatbestand im Falle des RFH-Urteils v. 21.10.1924¹⁾, durch das der alleinige Aktionär einer AG zur Obligationensteuer herangezogen wurde, obwohl nach dem Wortlaut des Gesetzes die AG selbst Steuerpflichtiger war.

Als Begründung führt der RFH an, daß es Zweck der Obligationensteuer ist, den Anleiheschuldner eine Steuer zahlen zu lassen dafür, daß er ein empfangenes vollwertiges Darlehen in einer minderwertig gewordenen Währung abgestoßen hat oder nur zu einem minderen Betrag abzustoßen braucht. Entscheidend für die Besteuerung des alleinigen Aktionärs sei, daß alle von der Aktiengesellschaft erzielten Vorteile bei der Anschaffung sowie der Inflationsgewinn beim Abstoßen der Anleihe dem alleinigen Inhaber sämtlicher Aktien wirtschaftlich zugute kamen.

Damit war die Form der AG nur noch eine Marke, hinter der sich der eigentliche, wirtschaftliche Unternehmer verbarg. Der Alleinaktionär wurde unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 4 AO²⁾ zur Obligationensteuer herangezogen.

Ein prägnantes Beispiel eines Durchgriffs durch eine Einmann-GmbH auf die Person des Alleingesellschafters mit Hilfe der Auslegung des Tatbestands vermittelt auch das RFH-Urteil v. 17.11.1936³⁾, nach dem der alleinige Gesellschafter einer GmbH als Verfügungsberechtigter im Sinne des § 108 AO gelten kann, auch ohne daß die Einmann-GmbH die rechtsgeschäftliche Vollmacht erteilt hat, von der das bürgerliche Recht die Verfügungsberechtigung abhängig macht.

Unter § 108 AO fällt, wer als Verfügungsberechtigter tatsächlich auftritt. Entscheidend ist nicht die rechtsge-

1) Slg. Bd. 14, S. 301.

2) § 1 StAnpG in der jetzigen Fassung

3) BStBl 1936, S. 1192.

schäftlich erteilte Vollmacht, sondern es genügt das Auftreten:

gutgläubig als Geschäftsführer ohne Auftrag,
bösgläubig als falsus procurator¹⁾²⁾.

Demzufolge ist die tatsächliche Stellung des Verfügungsberechtigten³⁾ ausschlaggebend. Er muß wirtschaftlich über Mittel, die einem anderen gehören, verfügen können und als Verfügungsberechtigter auftreten⁴⁾.

Der RFH hat im Urteil v. 17.11.1936⁵⁾ diese Eigenschaft bei einem Alleingesellschafter einer GmbH bejaht, der zugleich Oberleiter im Sinne des § 15 StAnpG ist. Oberleiter ist nach dem vom RFH angezogenen Urteil v. 3.7.1936⁶⁾ der beherrschende Gesellschafter, der, ohne Geschäftsführer zu sein, bei wichtigen Geschäften selbst das entscheidende Wort spricht, der als Seele und Kopf der Geschäftsführung anzusehen ist und für den die gesetzlichen Vertreter nur ausführende Organe sind.

Alle diese Eigenschaften sprechen nach Ansicht des RFH auch dafür, ihn als Verfügungsberechtigten im Sinne des § 108 AO anzusehen, denn "er muß als der wirkliche für die Geschäftsführung Verantwortliche auch die Pflichten erfüllen, die im Interesse der Besteuerung den gesetzlichen Vertretern obliegen. Er kann sich diesen Pflichten nicht dadurch entziehen, daß für die Gesellschaft gesetzliche Vertreter bestellt werden, die dies nur der äußeren Form nach, in Wirk-

1) BFH-Urteil v. 30.11.1951, BStBl 1952 III, S. 17.

2) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler: a.a.O., § 108 AO, Anm. 2, S. 2.

3) Hübschmann-Hepp-Spitaler: a.a.O., § 108 AO, Anm. 3, S. 4; Becker-Riewald-Koch: RAO, 9. Aufl., Köln 1963, § 108 Anm. 2, S. 329 f.

4) BFH-Urteil v. 11.7.1958, BStBl 1958 III, S. 368.

5) BStBl 1936, S. 1192.

6) RStBl 1936, S. 804.

lichkeit aber nur Werkzeuge des beherrschenden Gesellschafters sind."

b) Auslegung von Sachverhalten nach § 1 Abs. 3 StAnpG

§ 1 StAnpG hält in seinem Absatz 3 ausdrücklich die Auslegung von Sachverhalten durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise fest.

Gesetzlich normierter Tatbestand und der Wirklichkeit entnommener Sachverhalt, der diesem Tatbestand zu subsumieren ist, entsprechen einander. Der Sachverhalt ist nichts anderes als die reziproke Seite des Tatbestandes¹⁾. Mit Recht sprechen Bühler-Strickrodt²⁾ von einer "scheinbaren Verdoppelung der Methode der wirtschaftlichen Betrachtungsweise" und verstehen darunter, daß "ihre Wertung mit der im Wege der Auslegung zu vollziehenden Gesetzesanwendung, die stets die eines konkreten Falles ist", zusammenfällt. Hartz³⁾ hält die Unterscheidung deshalb für überflüssig.

Der praktische Nutzen der Unterscheidung kann jedoch nicht abgestritten werden. Der Prozeß der Auslegung wird von zwei verschiedenen Ausgangspunkten begonnen: von der Auslegung der Gesetzesnorm und der nicht minder wichtigen Wertung der zu subsumierenden Vorgänge und Verhältnisse⁴⁾. Bühler-Strickrodt⁵⁾ führen in diesem Sinne aus: Einerseits hat die

1) Die angeführte Begriffsbestimmung des Sachverhalts wird unter der Voraussetzung einer von den Tatbestandsmerkmalen ausgehenden isolierenden abstrakten Betrachtung des Sachverhalts vorgenommen.

2) Bühler-Strickrodt: a.a.O., S. 159.

3) Hartz, Wilhelm: a.a.O., Herne 1956, S. 52.

4) Vgl. auch v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler: a.a.O., § 1 StAnpG, Anm. 19.

5) Bühler-Strickrodt: a.a.O., S. 159.

besondere Betonung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise den Sinn, "die Eigenständigkeit der steuerrechtlichen Zweckgestaltung gegenüber den von ihr vorgefundenen Formen des Wirtschafts- und Rechtslebens herauszustellen" (Sachverhaltsbeurteilung), "andererseits aber auch die Notwendigkeit einer sinngemäßen Einfügung der Steuergesetze und der einzelnen Besteuerungsnormen in das Ganze der geltenden Rechtsordnung zu betonen, die von sich aus dem Wirtschaftsleben und der Gesellschaftsverfassung insgesamt zur Ordnung und Stetigkeit verhilft".

Wird die Unterscheidung getroffen, so folgt zwangsläufig aus der Spiegelbildlichkeit von Sachverhalt und Tatbestand, daß die in Schrifttum und Rechtsprechung für die Gesetzesauslegung nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufgestellten Grundsätze auch auf die Auslegung der Sachverhalte nach § 1 Abs. 3 StAnpG übertragen werden können.

Bei der Sachverhaltsauslegung nach § 1 Abs. 3 StAnpG ist der einer Steuernorm zu unterwerfende Sachverhalt nicht nach seiner äußeren Form zu werten, sondern nach seinem wirtschaftlichen Kern, oder - wie die Rechtsprechung¹⁾ wiederholt ausgesprochen hat - nicht nach dem, was scheint, sondern was ist.

Dies trifft auch auf bürgerlich-rechtliche Verträge im Sachverhalt zu, deren Auslegung im Zusammenhang mit den Gewinnvorschriften des Körperschaftsteuerrechts im Schrifttum eingehend erörtert wurde.

Anlaß dieser Erörterung ist, daß die vom Steuerpflichtigen gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung gegenüber dem

1) RFH v. 8.8.1929, RStBl 1929, S. 556; v. 1.12.1931, RStBl 1932, S. 546; v. 20.1.1932, RStBl 1932, S. 1020; v. 7.10.1932, StW 1933, Nr. 107; v. 29.11.1933, RStBl 1934, S. 392; v. 17.4.1935, RStBl 1935, S. 1159; v. 14.9.1935, RStBl 1936, S. 107; v. 7.6.1939, StW 1939, Nr. 352; v. 15.5.1953, BStBl 1953 III, S. 210; v. 15.4.1958, BStBl 1958 III, S. 429; v. 17.10.1951, Slg. Bd. 55, S. 548 (550).

"tatsächlichen" Sachverhalt deshalb einen niedrigeren Gewinn zur Folge hat, weil die Leistungen der Gesellschaft im einen Falle entweder ganz oder teilweise als Betriebsausgabe von den Einnahmen abgesetzt werden können, im anderen Falle aber dem Gewinn zugerechnet werden. Das Interesse des Risikos an einer höheren Steuer und das Interesse des Steuerpflichtigen an der Steuerersparnis stehen sich gegenüber.

Keinesfalls wird durch die Rechtsprechung jede bürgerlich-rechtliche Gestaltung zwischen Körperschaften und ihren Vertragspartnern, die zu einer Steuerersparnis führt, entgegen dem bürgerlich-rechtlichen Wortsinn ausgelegt. Grundsätzlich hat das Steuerrecht sogar die gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung zu respektieren¹⁾. Dies ist vielmehr lediglich dann der Fall, wenn die bürgerlich-rechtliche Form nicht der tatsächlichen Gestaltung entspricht. Insbesondere findet sich ein solches Auseinandergehen von Form und Inhalt bei Geschäften einer Gesellschaft mit ihrem bzw. ihren Gesellschaftern.

Der BFH²⁾ hat zwar auch bei ihnen am Beispiel eines Gesellschafter-Geschäftsführers ausdrücklich betont, dieser sei berechtigt zu entscheiden, "ob er eigene Leistungen für die Gesellschaft voll oder teilweise unentgeltlich der Körperschaft zur Verfügung stellen oder ob er sie in seiner Eigenschaft als Angestellter tätigen will"³⁾, und dabei den im Steuerrecht allgemein anerkannten Grundsatz⁴⁾ angeführt, daß eine Körperschaft aus allen Gestaltungen ihrer Rechts-

1) Vgl. das BFH-Urteil v. 11.5.1962; BStBl 1962 III, S. 310 (311) mit der Übersicht über die bisherige Rechtsprechung.

2) BFH v. 13.1.1959, BStBl 1959 III, S. 198.

3) Vgl. auch BFH v. 11.10.1955, BStBl 1955 III, S. 397; v. 24.6.1958, BStBl 1958 III, S. 381.

4) Vgl. u.a.: Hartz, Wilhelm: a.a.O., Herne 1956, S. 55; Kühn, Rolf: StAnpG, S. 671; Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 25; BFH v. 22.8.1951, BStBl 1951 III, S. 181; v. 17.2.1955, BStBl 1955 III, S. 102 ff. (104); v. 13.1.1959, BStBl 1959 III, S. 198.

beziehungen die Gestaltung mit der größten Steuerersparnis wählen kann.

Einer schrankenlosen Beachtung der privatrechtlichen Gestaltung steht im Steuerrecht jedoch das öffentliche Interesse gegenüber. Gerade bei der Einmann-GmbH, aber auch bei anderen Kapitalgesellschaften mit enger Verbindung zu den hinter ihnen stehenden Gesellschaftern, müssen bei der Abfassung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern steuerliche Grenzen der durch keine entgegenstehenden Interessen gebundenen Freiheit bestehen.

Unbestritten gilt dies einmal für die Fälle, in denen vom Steuerpflichtigen Scheingestaltungen nach § 5 Abs. 1 StAnpG gewählt werden. Zum anderen besteht eine unbestrittene Grenze der Vertragsfreiheit in der Mißachtung bürgerlich-rechtlicher Gestaltungen, die zur Steuerumgehung mißbraucht werden (§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG).

Umstritten ist in der Rechtsprechung und im Schrifttum jedoch die Frage, ob über die Mißachtung der bürgerlich-rechtlichen Gestaltungen bei der Beurteilung der Sachverhalte nach den §§ 5 und 6 StAnpG hinaus auch die Auslegung mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu einem Durchgriff durch die gültige bürgerlich-rechtliche Gestaltung führen kann.

Die Frage ist von der unbestrittenen Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei schon bürgerlich-rechtlich nicht eindeutig feststehenden Gestaltungen zu trennen¹⁾.

1) Vgl. u.a. Bopp, Gerhard: Scheingeschäft, mißbräuchliche Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, in: Günther, Felix (Hrsg): Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 135.

aa) Rechtsprechung

Der RFH¹⁾ hat - wie schon erwähnt - in bezug auf die Auslegung von Verträgen wiederholt die Formel gebraucht, der einer Steuernorm zu unterwerfende bürgerlich-rechtliche Sachverhalt sei nicht nach seiner äußeren Form oder nach seiner Bezeichnung zu werten, sondern nach seinem wirtschaftlichen Kern, nicht nach dem, was scheint, sondern was ist. Er hat in einigen Urteilen²⁾ ausdrücklich auf die Beziehung dieser Kriterien zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise hingewiesen.

Im Urteil vom 14.9.1935³⁾ hat der RFH die Anerkennung eines Darlehensvertrages darüber hinaus davon abhängig gemacht, ob der Vertrag ernstlich gewollt war.

Der BFH hat die Formulierungen des RFH aufgenommen.

Nach dem BFH-Urteil v. 15.5.1953⁴⁾ wird allgemein

"von der vom Pflichtigen gewählten Rechtsform nur dann abgewichen werden dürfen, wenn die Steuerbehörden bei sorgfältiger Prüfung der gesamten Umstände des Einzelfalls zu der Überzeugung kommen, daß die Form nur den äußeren Schein wiedergibt und mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht in Einklang zu bringen ist".

Nach dem BFH-Urteil v. 15.4.1958⁵⁾ kann bedeutsam sein,

"daß die Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers an sich selbst in der Regel eine leere Form ohne wirtschaftlichen Gehalt ist, der keine ernsthafte Bedeutung zukommt". 6)

1) Vgl. S. 49 ff.

2) RFH v. 8.8.1929, RStBl 1929, S. 556; v. 1.12.1931, RStBl 1932, S. 546; v. 7.10.1932, StW 1933, Nr. 107.

3) RStBl 1936, S. 107.

4) BStBl 1953 III, S. 210.

5) BStBl 1958 III, S. 428;

6) Vgl. auch das BFH-Urteil v. 17.10.1951, Slg. Bd. 55, S. 548 (550).

Der BFH¹⁾ hat weiterhin die Anerkennung der Verträge davon abhängig gemacht, ob sie ernstlich gewollt und tatsächlich durchgeführt sind. Auch er hat keinen Zweifel daran gelassen, daß er die angeführten Kriterien auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und nicht nur auf Schein- und Mißbrauchsgestaltungen bezieht. So lehnt der BFH in seinem Urteil v. 15.5.1953²⁾ bei dem in Form von Darlehen verdeckt zugeführten Stammkapital eine ausnahmslose Bindung an die einmal gewählte Form ab, selbst wenn ein offenkundiger Mißbrauch nicht vorliegt. In den Urteilen v. 15.4.1958³⁾ und 5.5.1959⁴⁾ weist er auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Grundlage für die Umdeutung von Verträgen hin. In seinem Urteil v. 29.3.1960⁵⁾ vertritt er die Ansicht, der Begriff der Ernsthaftigkeit dürfe nicht dahingehend bestimmt werden, daß erst ein Mißbrauch rechtlicher Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 1 StAnpG zur Nichtanerkennung der Pensionszusage führen könnte. Ebenso bejaht der BFH in seinem Urteil v. 26.6.1962⁶⁾ die Umdeutung bürgerlich-rechtlich gültiger, aber nicht ernsthaft gewollter und tatsächlich durchgeführter Verträge bei der Würdigung (Auslegung) der "Tatbestände" (Sachverhalte) nach § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG mit folgenden Worten:

"Die Beurteilung der besonderen Verhältnisse bei Kapitalgesellschaften, die von einem Gesellschafter beherrscht werden, wird durch die im Steuerrecht geltende wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten. Nicht nur für die Auslegung von Steuergesetzen, sondern auch für die Würdigung steuerlich erheblicher Tatbestände ist kraft § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgebend."

1) BFH v. 15.4.1958, BStBl 1958 III, S. 429; v. 5.5.1959, BStBl 1959 III, S. 372; v. 4.8.1959, BStBl 1959 III, S. 374; v. 26.6.1962, BStBl 1962 III, S. 401.

2) BStBl 1953 III, S. 210.

3) BStBl 1958 III, S. 429.

4) BStBl 1959 III, S. 372.

5) DB 1960, S. 656.

6) BStBl 1962 III, S. 401.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß von der Rechtsprechung bürgerlich-rechtliche Verträge im Sachverhalt umgedeutet werden, wenn ihre äußere Gestalt nicht ihrem wirtschaftlichen Kern entspricht oder wenn die Verträge nicht ernsthaft gewollt und nicht tatsächlich durchgeführt sind. Aus der Rechtsprechung des RMH und BFH geht eindeutig hervor, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 1 Abs. 3 StAnpG Rechtsgrundlage für die Umdeutung der Verträge sein kann.

bb) Schrifttum

Der größere Teil des steuerlichen Schrifttums geht von der Selbständigkeit der steuerlichen Auslegung aus und bejaht die Umdeutung bürgerlich-rechtlicher Verträge im Sachverhalt.

Eine Gruppe von Autoren¹⁾ führt die Umdeutung darauf zurück, daß der Umfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise grundsätzliche Unterschiede zum Umfang sonstiger Auslegungsgrundsätze aufweist.

Für Littmann²⁾ ist der Kern der bürgerlich-rechtlichen Auslegungslehre nach § 133 BGB die Erforschung des wirklichen Willens, die ihre Grenze dort hat, wo der Wille in den Willenserklärungen überhaupt nicht mehr zum Ausdruck gekommen ist. Insbesondere bei den empfangsbedürftigen Willenserklärungen führt es zu einer Untergrabung der Rechtssicherheit, wenn sich eine Partei auf einen Beweggrund oder auf einen überhaupt nicht zum Ausdruck gebrachten inneren Willen berufen kann. Die Begrenzung der Auslegung der Willenserklärungen dient damit entschieden der praktischen Rechtsanwendung und dem Ziel der Rechtssicherheit. Daher bedarf es beim Steuerrecht, das im Gegensatz zum bürgerlichen Recht öffent-

1) Littmann, Eberhard: a.a.O., Wpg 1951, S. 79; Theis, J.: a.a.O., DB 1954, S. 708.

2) Littmann, Eberhard: a.a.O., Wpg 1951, S. 79.

lich-rechtlichen Charakter hat, bei der Würdigung des Tatsachenmaterials dieser Begrenzung auf irgendwie, wenn auch unvollkommen zum Ausdruck gekommene innere Beweggründe und Willensrichtungen nicht. Gegenstand der Wertung sind hier nach seiner Meinung vor allem wirtschaftliche Geschehensabläufe im weitesten Umfang und die Motive der Beteiligten. Littmann fügt wörtlich hinzu: "Es sind demnach auch Willensmeinungen und Beweggründe ins Licht der steuerrechtlichen Betrachtung zu rücken, die in den privatrechtlich erheblichen Willenserklärungen überhaupt nicht zum Ausdruck gekommen und damit nicht Gegenstand der konkreten Rechtsbeziehungen geworden sind."

Littmann sieht in dem unterschiedlichen Umfang der Auslegungsgrundsätze die Ursache dafür, daß sich das Steuerrecht häufig nicht mit der Beurteilung des von den Beteiligten herbeigeführten privatrechtlichen Endzustands begnügen kann. An anderer Stelle¹⁾ führt er in gleichem Sinne aus, daß der einkommensteuerliche Rechtsanwender in der Würdigung der Rechtstatsachen frei ist. "Er ist weder an die privatrechtliche Beurteilung durch die Beteiligten noch an ein vorliegendes Urteil eines Zivilgerichts gebunden." Die Eigenständigkeit des Einkommensbegriffs verlange, "daß der Besteuerung nicht das formale Rechtsverhältnis zugrunde gelegt wird, sondern die in ihm nicht oder nicht voll zum Ausdruck kommende materiell-wirtschaftliche Wirklichkeit".²⁾ Den Maßstab bilde die vergleichbare Gestaltung bei Dritten.

Theis³⁾ sieht in Übereinstimmung mit Littmann den Unterschied der steuerlichen zur bürgerlich-rechtlichen Auslegung darin, daß das bürgerliche Recht nach § 133 BGB auf Grund des erkennbar erklärten Willens auslegt, das Steuerrecht darüber hinaus auch auf Grund der Absichten und Mo-

1) Littmann, Eberhard: a.a.O., FR 1961, S. 486.

2) Vgl. auch Littmann, Eberhard: Das Einkommensteuerrecht, a.a.O., S. 435 ff.; derselbe: Sachverhaltsfiktionen im ESt- und KSt-Recht, FR 1962, S. 69.

3) Theis, J.: a.a.O., DB 1954, S. 708.

tive, die zu den Erklärungen und Verträgen geführt haben.

Die Meinung der angeführten Autoren, daß der ausschließlichen Auslegung des Wortgehalts der Erklärung durch das bürgerliche Recht eine freiere, die Motive berücksichtigende Auslegung des Steuerrechts gegenübersteht, wird durch das bürgerlich-rechtliche Schrifttum nicht bestätigt.

Ziel der bürgerlich-rechtlichen Vertragsauslegung ist es nach Lehmann¹⁾, "den wahren Willen des Erklärenden zu ermitteln, so wie er sich aus seinem bewußt gewählten äußeren Verhalten ergibt, zusammengefaßt mit den äußeren Umständen des Einzelfalls, namentlich den Vorverhandlungen". Sie könne dabei, wie Lehmann unter Bezug auf das Reichsgericht erklärt, keineswegs am Buchstaben der Erklärung selbst haften bleiben, sondern die Sinndeutung habe unter Berücksichtigung aller Umstände des besonderen Falles zu erfolgen. Gerade bei den auch von Littmann in den Vordergrund gestellten empfangsbedürftigen Willenserklärungen vertritt Lehmann²⁾ die Auffassung, daß es regelmäßig möglich sei, "aus den Vorverhandlungen und den sonstigen, dem Erklärungsempfänger erkennbaren Umständen den fehlerhaften Ausdruck im Wege der Auslegung zu verbessern" und "den wirklichen Willen des Erklärenden zu offenbaren".

Der Meinung Lehmann schließen sich andere Autoren des bürgerlich-rechtlichen Schrifttums an.

So fordern nach Ansicht von Larenz³⁾ Treu und Glauben bei der "ergänzenden Vertragsauslegung" von jeder Vertragspartei, alles das als Inhalt des Vertrags und damit als von ihr dem Sinne nach miterklärt gelten zu lassen, was sich "wenn auch nicht aus den Worten, so doch aus dem erkennbaren objektiven Vertragszweck, dem Sinnzusammenhang, dem Grund-

1) Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 194.

2) Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 197.

3) Larenz, Karl: a.a.O., I. Bd., Allgemeiner Teil, 6. Aufl., München und Berlin 1960, S. 86 f.

gedanken des Vortrags, gegebenenfalls unter Beachtung einer bestehenden Verkehrssitte und bei Berücksichtigung der Interessen aller Beteiligten als sachlich geboten, als durch den Vertrag selbst gefordert, ergibt".

Für Staudinger¹⁾ dient ebenfalls die ergänzende Auslegung dazu, über den Erklärungstext und die Erklärung in ihrer Gesamtheit hinaus die Umstände außerhalb des Erklärungstextes zu berücksichtigen. Staudinger beruft sich dabei auf die Rechtsprechung des RG²⁾ und des BGH³⁾. Enneccerus-Nipperdey⁴⁾ und Palandt⁵⁾ schließen sich an.

In dem Umfang der Auslegung können die Unterschiede damit nicht gefunden werden. Hier wie dort, im Steuerrecht und im bürgerlichen Recht, sind über die bloße Erklärung hinaus alle erkennbaren äußeren Tatsachen bei der Auslegung des wirklichen Willens, der Absichten und Motive, zu berücksichtigen. Die Äußerungen des bürgerlich-rechtlichen Schrifttums zeigen dabei die Grenze jeder Auslegung - auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise -, die dort Halt machen muß, wo der wahre innere Wille nicht mehr in erkennbaren äußeren Tatsachen zum Ausdruck gekommen ist.

Ballerstedt⁶⁾ sieht diese Begrenzung ausdrücklich auch bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die sich nach seiner Meinung überwiegend oder ausschließlich an das objektive Erscheinungsbild halten muß.

Eine ausdrückliche Formulierung dieses Grundsatzes findet sich im Urteil des BFH v. 5.5.1959⁷⁾, in dem der

1) Staudinger: a.a.O., § 133 Anm. 37/39; vgl. auch § 133 Anm. 24 und Einl. Anm. 57 ff. (60).

2) RGZ 127, 48; 133, 386.

3) BGHZ 2, 184.

4) Enneccerus-Nipperdey: a.a.O., 1. Halbbd., S. 333 ff.

5) Palandt: a.a.O., § 133 Anm. 4.

6) Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 22.

7) BStBl 1959 III, S. 372.

BFH eine ernsthafte, in der Gegenwart passivierungsfähige Pensionslast nur anerkennt,

"wenn im einzelnen Fall ... damit gerechnet werden kann, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer zu der vorgesehenen Zeit tatsächlich ausscheiden und Pension beziehen wird. Um eine solche Feststellung treffen zu können, müssen objektiv nachprüfbare Tatsachen dargelegt werden. Welche Tatsachen in dieser Hinsicht geeignet sind, muß nach den Umständen des einzelnen Falles beurteilt werden. An den Nachweis sind strenge Anforderungen zu stellen".

Mit dem verschiedenartigen Umfang der Auslegungsgrundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der bürgerlich-rechtlichen Auslegungsgrundsätze kann die Umdeutung bürgerlich-rechtlicher Verträge nach den vorangegangenen Ausführungen nicht begründet werden.

Ein größerer Teil des steuerlichen Schrifttums führt deshalb die selbständige Auslegung des bürgerlich-rechtlichen Sachverhalts durch das Steuerrecht auf das andere Betätigungsfeld des Steuerrechts bzw. seine andere Interessenlage zurück.

So legt Theis¹⁾ ganz in diesem Sinne dar, seines Erachtens bestehe der Unterschied gegenüber den für das Steuerrecht maßgebenden Prinzipien darin, daß hier die besondere Interessenlage zusätzlich zu berücksichtigen sei, wie sie sinnbildlich in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zum Ausdruck komme. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise trage der besonderen Interessenlage Rechnung.

Etwas später ergänzt Theis²⁾, daß die besondere Interessenlage im Steuerrecht und die Verwurzelung in wirtschaftlichen Tatbeständen eine Weiterführung dieser Auslegungsregeln zur Folge hat. Ferner läßt er keine Umdeutung zu, wenn die Verträge ernstlich gewollt und tatsächlich durchgeführt sind.

1) Theis, J.: a.a.O., DB 1954, S. 708.

2) Theis, J.: a.a.O., DB 1954, S. 749.

Wallis¹⁾ spricht von einer selbständigen Auslegung des steuerlichen Sachverhalts, die darin begründet sei, daß das bürgerliche Recht ein anderes Betätigungsfeld als das Steuerrecht habe, nicht aber darin, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise einen vollkommen neuen Grundsatz darstelle. Das Steuerrecht stehe in einer Reihe und neben den anderen Rechtsgebieten, nicht im Gegensatz zu ihnen.

Auch Wallis²⁾ wendet den Maßstab "ernsthaft und tatsächlich durchgeführt" auf die Umdeutung bürgerlich-rechtlicher Sachverhalte mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise an.

Weitere Autoren bestätigen die Möglichkeit einer Umdeutung bürgerlich-rechtlicher Verträge im Sachverhalt durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise, ohne sie ausdrücklich mit dem unterschiedlichen Umfang der Auslegungsgrundsätze bzw. mit der selbständigen Betrachtungsweise im Steuerrecht zu begründen.

So gipfelt für Friedländer³⁾ der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise darin, einen wirtschaftlichen Tatbestand so zu beurteilen, wie er ist, d.h. unabhängig von dem bürgerlich-rechtlichen Soll. Nach Grieger⁴⁾ weicht die steuerliche Beurteilung bürgerlich-rechtlicher Beziehungen des Gesellschafters zu seiner Kapitalgesellschaft oft gerade wegen der Personenbezogenheit von dem ab, was bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart wurde. In diesen Fällen zwingt dann die in § 1 Abs. 3 StAnpG vorgeschriebene wirtschaftliche Betrachtung von Sachverhalten und die unterschiedliche steuerliche Behandlung betrieblicher und gesellschafts-

1) Wallis, Hugo v.: a.a.O., S. 256.

2) Wallis, Hugo v.: a.a.O., z.B. S. 263 f.

3) Friedländer, Kurt: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, NJW 1956, S. 1052.

4) Grieger, Rudolf: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 103.

rechtlicher Vorgänge zur Prüfung, in welchem Umfang die bürgerlich-rechtliche Vereinbarung durch die Gesellschaftereigenschaft beeinflusst werde. Ebenso besteht für Hartz¹⁾ die Möglichkeit der Umdeutung bürgerlich-rechtlicher Sachverhalte. Doch könnten diese Sachverhalte ebensogut nach ihrer bürgerlich-rechtlichen Gestalt beurteilt werden. Beide Methoden - die formaljuristische und die wirtschaftliche - seien möglich und hätten etwas für sich.

Einige der angeführten Autoren, so Littmann²⁾, Grieger³⁾, Felix⁴⁾ und Eckhardt⁵⁾, stellen nun allerdings bei der Auslegung bürgerlich-rechtlicher Sachverhalte, analog zur Auslegung bürgerlich-rechtlicher Tatbestandsmerkmale⁶⁾, in der jüngeren Rechtsprechung des BFH eine Tendenz zugunsten der - wie Hartz es ausdrückt - ebensogut durchführbaren formalrechtlichen Methode fest⁷⁾.

Zu diesen Autoren ist auch Polland⁸⁾ zu rechnen, nach dessen Meinung sich die Tendenz am deutlichsten in der Entscheidung des IV. Senats des BFH v. 17.2.1955⁹⁾ spiegelt, der ausführt:

1) Hartz, Wilhelm: a.a.O., DB 1959, S. 1013.

2) Littmann, Eberhard: a.a.O., FR 1961, S. 487.

3) Grieger, Rudolf: a.a.O., BStZ 1961, S. 82.

4) Felix, Günther: a.a.O., FR 1960, S. 515.

5) Eckhardt, Walter: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 109.

6) Vgl. S. 44 f.

7) Vgl. auch die von Eckhardt, Walter: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 109 angeführten BFH-Urteile v. 13.1.1959, BStBl 1959 III, S. 197/198; v. 29.11.1960, BStBl 1961 III, S. 183; v. 18.4.1961, BStBl 1961 III, S. 259.

8) Polland, Wolfgang: a.a.O., S. 143.

9) BStBl 1955 III, S. 104.

"Die neue Rechtsprechung hat in verschiedenem Zusammenhang den Grundsatz herausgestellt, daß das Steuerrecht nicht die bürgerlich-rechtlichen Verhältnisse zu gestalten habe, sondern daß es grundsätzlich an die bürgerlich-rechtlichen Formen anknüpfen müsse, die die Beteiligten frei gestalten können, so lange kein Mißbrauch vorliege."

Nicht ganz eindeutig ist den Ausführungen Spitalers zu entnehmen, ob dieser Autor zu den seither angeführten Vertretern des Schrifttums zu rechnen ist, welche die Umdeutung bürgerlich-rechtlicher Sachverhalte trotz der augenblicklichen Tendenz zur Einschränkung der Umdeutung bejahen. Spitaler¹⁾ unterscheidet, wie schon erwähnt²⁾, eine ältere Auffassung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von einer neueren. Unter der Herrschaft der älteren Auffassung sei manchmal, allerdings nicht immer, über ernstgemeinte und folgerichtig durchgeführte äußere Erscheinungsformen von Rechtsgeschäften und Vorgängen mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise hinweggesehen worden³⁾. Nach der neueren Auffassung finde die wirtschaftliche Betrachtungsweise aber ihre Grenze, wenn die geschäftlichen Vorfälle entsprechend der gewählten bürgerlich-rechtlichen Form abgewickelt werden. Weder sei es in diesen Fällen möglich, die Verträge mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu Lasten des Steuerpflichtigen umzudeuten, noch durch Anwendung der Bestimmungen des § 6 StAnpG über die Verträge hinwegzusehen. Ernsthaft gemeinte und tatsächlich durchgeführte Verträge habe auch das Steuerrecht zu berücksichtigen⁴⁾.

Schon aus diesen Ausführungen ergibt sich, daß Spitaler Umdeutungen bürgerlich-rechtlicher Sachverhalte auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bejaht, wenn die

1) Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 409.

2) Vgl. S. 37.

3) Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 409.

4) Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 416.

Vertragsgestaltungen nicht ernsthaft gewollt und nicht tatsächlich durchgeführt sind, vorausgesetzt, daß die Verträge nicht in Scheingeschäfts- oder Steuerumgehungs-Absicht geschlossen wurden. Spitaler spricht in diesem Sinne in späteren Ausführungen¹⁾ von der Unverzichtbarkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Würdigung und Wertung der Sachverhalte.

Die seither angeführten Autoren haben gemeinsam, daß sie eine Umdeutung bürgerlich-rechtlicher Sachverhalte durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise bejahen. Die Mehrzahl von ihnen führt die Umdeutung ausdrücklich oder stillschweigend auf die verschiedenartige Interessenlage des Steuerrechts gegenüber dem bürgerlichen Recht zurück. Sie räumen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, und damit der steuerlichen gegenüber der bürgerlich-rechtlichen Auslegung, Selbständigkeit ein, ein Ergebnis, das sich mit der Selbständigkeit der steuerlichen Auslegung von Tatbeständen deckt. Ein großer Teil der Autoren sieht allerdings, wiederum analog zu Feststellungen bei der Auslegung von Tatbeständen, eine Tendenz zur Einschränkung dieser Selbständigkeit in der jüngeren Rechtsprechung des BFH. Als Kriterium wird von der Mehrzahl der Autoren die Ernsthaftigkeit der Verträge und ihre tatsächliche Durchführung angesehen.

Den angeführten Autoren stehen einzelne Stimmen des steuerlichen Schrifttums gegenüber, die jede Umdeutung auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verneinen.

Für Bopp²⁾ ist die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf die schon bürgerlich-rechtlich nicht eindeutig festliegende Gestaltung und auf die Scheingeschäfte nach § 5 StAnpG beschränkt, die nach seiner Meinung lediglich Unterfälle der der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

1) Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 422.

2) Bopp, Gerhard: a.a.O., S. 136.

zu subsumierenden Gestaltungen darstellen.

Uecker¹⁾ kommt zu ähnlichen Ergebnissen. Für ihn ergibt sich aus den tragenden rechtsgedanken der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und des Grundsatzes der Maßgeblichkeit des Zivilrechtes, insbesondere der Maßgeblichkeit der rechtsform, "zwingend eine Begrenzung der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, durch die in Zukunft weder steuerwirtschaftliche Tatbestände beiseite geschoben und durch Fiktionen²⁾ usw. ersetzt, noch eine bestehende rechtsform ignoriert werden dürfen". Uecker bezieht sich bei dieser Meinung auf die Ausführungen des BVerfG im Urteil v. 24.1.1962³⁾ - 1 BvR 845/58.

Gegen die Meinung der zuletzt angeführten Autoren ist einzuwenden, daß mit ihr die Ablehnung jeder Selbständigkeit der steuerlichen gegenüber der bürgerlich-rechtlichen Auslegung verbunden ist, eine Selbständigkeit, die von der herrschenden Meinung des Schrifttums auch bei der Auslegung der Tatbestände bejaht wird.

Der Meinung Ueckers ist im besonderen noch entgegenzuhalten, daß der knappen Formulierung des BVerfG keine genaue Aussage über die Möglichkeit der Umdeutung bürgerlich-rechtlicher Verträge entnommen werden kann⁴⁾.

Abschließend ist zu sagen, daß bei der Sachverhaltsauslegung auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 1 Abs. 3 StAnpG der wirtschaftliche Kern und nicht die äußere Formgestaltung entscheidend sein soll. Bei bürgerlich-rechtlichen Verträgen im Sachverhalt kann die wirt-

1) Uecker, Fritz: a.a.O., GmbH-Rdsch 1962, S. 260.

2) Vgl. Littmann, Eberhard: a.a.O., FR 1962, S. 67; Felix, Günther: Fingierter Zufluß von Einnahmen im Einkommensteuerrecht, StW 1962, Sp. 270 f.

3) StW 1962, Nr. 44, Sp. 121.

4) Vgl. die Kritik Flumes und Vangerows an der Rechtsprechung des BVerfG, angeführt auf S. 23 f. und 226.

schaftliche Betrachtungsweise nach Ansicht der Rechtsprechung und der Meinung des überwiegenden Teils des steuerlichen Schrifttums zu einer Mißachtung bürgerlich-rechtlicher Verträge im Sinne einer Umdeutung dieser Verträge führen, wenn die Verträge nicht ernstlich gewollt und nicht tatsächlich durchgeführt sind, vorausgesetzt, daß sie nicht in Scheingeschäfts- oder Steuerumgehungs-Absicht geschlossen worden sind.

Umdeutungen bürgerlich-rechtlicher Verträge können gleichbedeutend sein mit Durchgriffen durch die selbständige Rechtsform der Körperschaft, wenn durch den nicht ernsthaft gewollten und nicht tatsächlich durchgeführten Vertrag eines Dritten mit der Gesellschaft auf die Gesellschafterstellung durchgegriffen wird.

2. Bestimmungen über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen (§ 5 Abs. 1 StAnpG)

a) Inhalt

Nach § 5 Abs. 1 StAnpG, einer durch das StAnpG neu eingeführten steuerlichen Norm, sind "Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen (zum Beispiel die Begründung oder Beibehaltung eines Scheinohnsitzes) für die Besteuerung ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend."¹⁾

Analog der gleichartigen bürgerlich-rechtlichen Bestimmung des § 117 BGB über Scheingeschäfte läßt sich auch bei § 5 Abs. 1 StAnpG das echte Scheingeschäft (§ 117 Abs. 1 BGB) von dem verdeckenden oder unechten Scheingeschäft (§ 117 Abs. 2 BGB) unterscheiden. Auf diese Einteilung nimmt § 5

1) Wortlaut des § 5 Abs. 1 StAnpG

Abs. 1 Satz 2 StAnpG Bezug, der die verdeckenden Scheingeschäfte gesondert hervorhebt.

Bei dem echten Scheingeschäft wird das zum Schein vereinbarte Geschäft nicht durchgeführt. Bei dem unechten oder verdeckenden Scheingeschäft verdeckt das Scheingeschäft das ernsthaft erstrebte Geschäft. Den ersten Fall behandelt das Steuerrecht so, als ob die Gestaltung nicht bestände; im zweiten Fall wird der Besteuerung das verdeckte Geschäft zugrunde gelegt¹⁾.

Die echten und unechten Scheingeschäfte sind bewußt nicht wirklich²⁾ und damit nicht ernsthaft gewollt, wobei das echte Scheingeschäft überhaupt nicht durchgeführt wird, während das verdeckende oder unechte Scheingeschäft zwar durchgeführt wird, aber ein anderes - das eigentlich erstrebte - Geschäft verdeckt.

Auch bürgerlich-rechtliche Verträge können Scheingeschäfte im Sinne des § 5 Abs. 1 StAnpG sein, wie z.B. bewußt nicht ernsthaft durchgeführte Darlehens-, Dienst- und Pensionsverträge usw. Zum Charakter des Scheingeschäfts gehört, daß sich alle Vertragspartner über das Fehlen der Ernsthaftigkeit einig sind³⁾.

Für den Durchgriff durch die Rechtsform einer Körperschaft ist § 5 Abs. 1 StAnpG von Bedeutung. Mit seiner Hilfe kann auf die Person des Gesellschafters bei Scheingeschäften zwischen Gesellschaft und Dritten als Vertragspartner durchgegriffen werden. Vertragspartner werden dabei in der Regel der Gesellschafter selbst oder ihm nahestehende Personen sein.

1) Vgl. Löhlein, Koland: Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, StW 1948, Sp. 689.

2) Vgl. Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 230 und 233 ff.

3) Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 233.

b) Verhältnis zu der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 3 StAnpG)¹⁾

Gemeinsam ist beiden Bestimmungen, daß die bürgerlich-rechtliche Form dem wirklich und damit ernsthaft gewollten Zweck bei § 1 Abs. 3 StAnpG und dem ernsthaft gewollten Zweck bei § 5 Abs. 1 StAnpG nicht angemessen ist.

Trennend wirkt sich aus, daß die Beteiligten sich bei den dem § 5 Abs. 1 StAnpG zu unterwerfenden Geschäften über die fehlende Ernsthaftigkeit der Gestaltung einig sind, die beim unechten Scheingeschäft die eigentlich ernstlich erstrebte Gestaltung verdeckt und beim echten Scheingeschäft keinen ernstlich erstrebten Zweck vorliegen läßt, während unter § 1 Abs. 3 StAnpG nicht wirklich gewollte und damit nicht ernsthafte Gestaltungen subsumiert werden.

Man wird damit beide Gestaltungen nur unterscheiden können, wenn die subjektive Absicht der Beteiligten erkennbar ist.

Dies ist allerdings in der Praxis meist nur schwer möglich, da auf die Motive und Absichten der Beteiligten nur aus äußeren Tatsachen geschlossen werden kann.

Die schwierige praktische Abgrenzung spiegelt sich im Schrifttum, in dem die unterschiedlichsten Meinungen über das Verhältnis des § 5 StAnpG zu § 1 StAnpG zu finden sind.

So enthält die Vorschrift des § 5 StAnpG für Kühn²⁾ und andere Autoren³⁾ im Grunde nichts anderes als Anwendungsfälle der aus den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen des § 1 StAnpG

1) Vergleichbar sind § 5 Abs. 1 und § 1 Abs. 3 StAnpG (nicht § 1 Abs. 2 StAnpG), die beide den Tatbeständen zu subsumierende Sachverhalte beurteilen.

2) Kühn, Rolf: a.a.O., S. 666.

3) Hartz, Wilhelm: a.a.O., Herne 1956, S. 55; Theis, J.: a.a.O., DB 1954, S. 709.

folgenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Bopp¹⁾, der sich auf Kühn beruft, argumentiert in ähnlicher Weise: "Die Vorschrift des § 5 StAnpG ist Ausfluß des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Denn schon auf Grund des wirtschaftlichen Tatbestandes in Verbindung mit dem das Steuerrecht beherrschenden Wirklichkeitssinn könnte ein Geschäft, das von den Parteien nicht gewollt ist und nicht in Verzug gesetzt wird, unabhängig von seiner bürgerlich-rechtlichen Gestaltung gemäß § 1 StAnpG als nicht existent angesehen werden."

Die Autoren können für ihre Ansicht die Tatsache ins Feld führen, daß die AO vor Einführung des StAnpG keine steuerliche Generalklausel für Scheingeschäfte enthielt. Scheingeschäfte wurden von der Rechtsprechung²⁾ dem § 9 AO³⁾ unterworfen. Gegen die Meinung, § 5 StAnpG sei lediglich ein Sonderfall des § 1 StAnpG, spricht aber, daß das Scheingeschäft in seinen wirtschaftlichen Auswirkungen gewollt, wenn auch nicht ernsthaft gewollt ist. Man kann nicht einmal davon sprechen, daß die Gestaltung dem wirtschaftlich gewollten Ergebnis des verdeckten Geschäfts unadäquat ist. Sie ist es nur, wenn man sie auf den hinter dem vorgeschobenen Geschäft stehenden eigentlichen ernsthaft erstrebten Zweck bezieht (unechtes Scheingeschäft) oder berücksichtigt, daß überhaupt kein ernsthafter Zweck gegeben ist (echtes Scheingeschäft).

Westerfelhaus-Glade⁴⁾ leiten zu der Gruppe von Autoren über, die den § 5 StAnpG richtigerweise als Beurteilungsnorm von Sachverhalten sehen und ihn von der Auslegungsregel des § 1 StAnpG abgrenzen:

1) Bopp, Gerhard: a.a.O., S. 134.

2) Vgl. RfH v. 20.12.1933, StW 1934, Nr. 66.

3) = § 1 StAnpG in der heutigen Fassung.

4) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 389.

"Zweifelloos kann man auch die Tatbestände des § 5 StAnpG auf den Nenner der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als den weiteren Begriff zurückführen ... wie man im Zivilrecht aber auch § 117 BGB dem § 157 BGB unterordnen kann. Da § 5 StAnpG jedoch als besondere gesetzliche Norm besteht und ohne Zweifel - wie § 117 BGB - zu einer eindeutigen und klareren Abgrenzung von Auslegungsregeln und Beurteilungsgrundsätzen beiträgt, ist die Existenz dieser Vorschrift nicht nur berechtigt, sondern sie wird sogar von einer einleuchtenden Begründung getragen."

Noch klarer drücken sich Autoren wie Bühler-Strickrodt¹⁾, Littmann²⁾ und Lönlein³⁾ aus, nach denen die Bestimmung des § 5 StAnpG erst dann anzuwenden ist, wenn das Mittel der Gesetzesauslegung versagt hat⁴⁾.

Abschließend ist zu sagen, daß die Bestimmungen des § 5 Abs. 1 StAnpG über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen bei der steuerlichen Beurteilung von Verträgen einer Körperschaft mit Dritten zu einem Durchgriff auf die Person des Gesellschafters führen können. Im Gegensatz zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise greifen sie nicht bei der Auslegung der Sachverhalte, sondern bei ihrer Beurteilung ein; sie setzen bei den Vertragschließenden die Absicht voraus, die Gestaltung nicht ernsthaft zu wollen.

1) Bühler-Strickrodt: a.a.O., S. 180.

2) Littmann, Eberhard: a.a.O., Wpg 1951, S. 79.

3) Lönlein, Koland: a.a.O., StW 1948, Sp. 688 f.

4) Vgl. für das bürgerliche Recht: Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 230 ff. (233).

3. Rechtsnorm über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts
(§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG)

a) Inhalt

Die Rechtsnorm über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG) ist wie die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 1 StAnpG und die Bestimmungen des § 5 Abs. 1 StAnpG Ausfluß des im Steuerrecht allgemein wirkenden Grundsatzes, "das Sein" und nicht "den Schein" zu besteuern.

Die Rechtsnorm erfaßt die Fälle einer unechten Gestaltung, durch die Steuerbelastungen umgangen werden. Es würde, wie Thoma¹⁾ mit Recht ausführt, dem Willen des Gesetzgebers und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen, "wenn sich der Unredliche von seiner Steuerpflicht löst oder sie mindert, dadurch, daß er es geschickt versteht, den steuergesetzlichen Tatbestand zu umgehen".

Das Verbot des Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts war vor Inkrafttreten des § 6 StAnpG in § 10 KAO 1931 bzw. § 5 KAO 1919 fixiert:

- "(1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.
- (2) Ein Mißbrauch im Sinne des Abs. 1 liegt vor, wenn
1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden,
 2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen

1) Thoma, Gerhard: a.a.O., S. 237.

- nissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre, und ferner
3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben." 1)

Nur wenn alle drei Bedingungen erfüllt waren, konnte eine bürgerlich-rechtliche Gestaltung als Mißbrauch gewertet werden.

In § 6 StAnpG sind die Bestimmungen über die Steuerumgehung elastischer gefaßt worden. Die erläuternden Tatbestandsmerkmale des § 10 Abs. 2 RAO 1931 wurden ersatzlos gestrichen. In der Begründung zum StAnpG²⁾ wird dazu ausgeführt:

"Die Bestimmungen des § 10, II der Reichsabgabenordnung sind so eng und so umständlich, daß ihre Anwendung in der Praxis sehr erschwert ist. Infolgedessen ist es dazu gekommen, daß in Fällen, in denen Umgehungsversuchen die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, dies vielfach nicht aus dem § 10 der Reichsabgabenordnung, sondern aus dem § 9 der Reichsabgabenordnung³⁾ hergeleitet worden ist ..."

Nach der gegenüber § 10 RAO 1931 bzw. § 5 RAO 1919 einfacher formulierten Bestimmung des § 6 StAnpG kann nach Absatz 1 die Steuerpflicht durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts "nicht umgangen oder gemindert werden". Nach Absatz 2 sind, wenn ein Mißbrauch vorliegt, "die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären".

§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG kommt damit zur Anwendung, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die bürgerlich-rechtliche Form bzw. Gestaltung ist den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen nicht angemessen.
2. Die bürgerlich-rechtliche Form bzw. Gestaltung ist in der entscheidenden Absicht gewählt worden, Steuern zu sparen.

1) Wortlaut des § 10 RAO 1931.

2) RStBl 1934, S. 1401.

3) = § 1 StAnpG in der heutigen Fassung.

Die Unangemessenheit bedeutet nach Westerfelhaus-Glade¹⁾, "daß Form und Wirklichkeit im Verhältnis zum echten erstrebten Ziel, zu den wirtschaftlichen Absichten unangemessen sind".²⁾ Für Kühn³⁾ ist dem "wahren und tatsächlichen, in seinen wirtschaftlichen Wirkungen herbeigeführten Sachverhalt" eine andere bürgerlich-rechtliche Form oder Gestaltung angemessen als die gewählte. Ebenso findet sich in der Rechtsprechung⁴⁾ die Ansicht, bei einem Mißbrauch sei die Steuer so zu erheben, "wie sie bei einer den wirklich durchgeführten wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wäre".⁵⁾ Lediglich eine andere Ausdrucksweise ist die Forderung, die Gestaltung dürfe nicht ungewöhnlich sein⁶⁾. Zusammenfassend ist die Unangemessenheit zu bejahen, wenn die bürgerlich-rechtliche Form bzw. Gestaltung keinem den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen zugrunde liegenden vernünftigen Grund entspricht und damit ungewöhnlich ist.

Ergänzt wird das Gesagte dadurch, daß ein Mißbrauch abzulehnen ist:

a) wenn ein vernünftiger Grund für die Gestaltung besteht. Nichtwirtschaftliche Gründe genügen auch, wie der BFH u.a. in seinem Urteil v. 22.8.1951⁷⁾ ausdrücklich festgehalten hat, in dem die Gründung einer Familiengesellschaft anerkannt wurde, obwohl lediglich familienrechtliche Gründe für sie sprachen.

1) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 390.

2) Vgl. die gleichlautende Definition von: Hübschmann-Hepp-Spitaler: a.a.O., § 6 Anm. 3.

3) Kühn, Rolf: a.a.O., S. 670.

4) BFH v. 12.8.1953, BStBl 1953 III, S. 284 (286).

5) BFH v. 11.11.1955, BStBl 1955 III, S. 395.

6) Kühn, Rolf: a.a.O., S. 671; Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 391; Hübschmann-Hepp-Spitaler: a.a.O., § 6 StAnpG Anm. 4.

7) BStBl 1951 III, S. 181 ff.

Im Schrifttum vertreten Westerfelhaus-Glade¹⁾ dieselbe Ansicht: "Wirtschaftliche oder in sonstiger Beziehung beachtliche Gründe, die zur Wahl eines ungewöhnlichen Weges geführt haben, stehen der Annahme eines Mißbrauchs zu steuerlichen Zwecken regelmäßig entgegen."²⁾

b) auch wenn der Steuerpflichtige einen ungewöhnlichen Weg eingeschlagen hat, aber nicht in der entscheidenden Absicht, die Steuer zu umgehen³⁾.

Nach der Rechtsprechung gehört zum zweiten die entscheidende Steuerumgehungsabsicht zu den notwendigen Voraussetzungen des § 6 StAnpG. Die Steuerumgehung muß für die Wahl der bürgerlich-rechtlichen Form ausschlaggebend gewesen sein⁴⁾.

Im gleichen Sinne bejaht das Schrifttum einen Mißbrauch nur dann, wenn der ungewöhnliche Weg gewählt wurde, um Steuern zu sparen⁵⁾.

Kühn⁶⁾ präzisiert dahingehend, daß die Steuerumgehungsabsicht entscheidend gewesen sein muß, "wobei nicht gesagt sein soll, daß nicht auch andere Gründe für die gewählte Gestaltungsform mitgesprochen haben können". - Je deutlicher aber die Absicht, Steuer zu sparen, in den Vordergrund tritt und je weniger andere Gründe für die Wahl einer nicht alltäglichen Gestaltung sprechen, um so näher liegt nach Ansicht Kühns "die Vermutung, daß ein Mißbrauch im Sinne des Gesetzes vorliegt".⁷⁾

1) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 391.

2) Ebenso Bopp, Gerhard: a.a.O., S. 141.

3) Kühn, Rolf: a.a.O., S. 671.

4) Vgl. RFH v. 21.10.1936, RStBl 1937, S. 75 f.

5) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 391.

6) Kühn, Rolf: a.a.O., S. 671.

7) Vgl. auch Tnoma, Gerhard: a.a.O., S. 242 f.

Insgesamt ist der Mißbrauch nach § 6 StAnpG keine absolute, sondern, wie Kühn¹⁾ es bezeichnet, eine sehr relative Kategorie, deren Anwendung durch die praktische Handhabung der Gestaltungsformen bestimmt wird. "Je häufiger eine Gestaltungsform im Verkehr anzutreffen ist, um so weniger kann sie a priori als mißbräuchlich qualifiziert werden."

Für den Durchgriff durch die Rechtsform einer Körperschaft gewinnt § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG Bedeutung als Durchgriffsgrundlage. Mit seiner Hilfe kann auf die Person des Gesellschafters bei ungewöhnlichen, in entscheidender Umgehungsabsicht ausgeführten Verträgen zwischen Gesellschaft und Dritten als Vertragspartnern durchgegriffen werden. Vertragspartner werden in der Regel der Gesellschafter selbst oder ihm nahestehende Personen sein.

b) Verhältnis zu der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 3 StAnpG)²⁾

Gemessen an dem eigentlichen Zweck, haben die unter § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG und die unter § 1 Abs. 3 StAnpG zu subsumierenden Gestaltungen gemeinsam, daß sie nicht eigentlich ernsthaft (§ 6 StAnpG) bzw. nicht wirklich und damit ebenfalls nicht ernsthaft (§ 1 StAnpG) gewollt sind. Dies äußert sich bei beiden Gestaltungen darin, daß das objektive Erscheinungsbild nicht so durchgeführt ist, wie es der bürgerlich-rechtlichen Form üblicherweise entsprechen würde³⁾.

1) Kühn, Rolf: a.a.O., S. 671 f.

2) Vergleichbar sind - wie bei § 5 Abs. 1 StAnpG - lediglich § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG und § 1 Abs. 3 StAnpG (nicht § 1 Abs. 2 StAnpG), die beide den Tatbeständen zu subsumierende Sachverhalte beurteilen.

3) Vgl. zu den im Rahmen dieser Untersuchung zu vernachlässigenden unbeträchtlichen Unterschieden zwischen den Kriterien der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 1 Abs. 3 StAnpG - die äußere Form entspricht nicht dem wirtschaftlichen Inhalt des Sachverhalts - und des § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG - die Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts sind den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen nicht angemessen -

Die praktische Unterscheidung bereitet ebenso wie bei den Scheingeschäften Schwierigkeiten, weil die Absichten der Beteiligten in der Regel nur aus äußeren Tatsachen geschlossen werden können, die eine Unterstellung einer Steuerumgehung mit dem gleichen Recht zulassen wie ihre Ablehnung.

Trotz der schwierigen praktischen Unterscheidung wird jedoch § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG von § 1 Abs. 3 StAnpG durch das neuere Schrifttum klar abgegrenzt¹⁾.

Die Ausführungen Littmanns²⁾ können stellvertretend für die überwiegende Meinung³⁾ angeführt werden, es handle sich bei § 6 StAnpG nicht um einen Auslegungsgrundsatz, sondern um eine "steuerrechtliche Umdeutung eines Vorgangs wegen Gestaltungsmissbrauchs"⁴⁾:

die Ausführungen von v.Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler: a.a.O., § 6 StAnpG Anm. 1a und Peter Böhmer: Erfüllung und Umgehung des Steuertatbestandes, Düsseldorf 1958, S. 74 ff.

- 1) Der klaren Unterscheidung des neueren Schrifttums ging im älteren Schrifttum ein Streit um das Verhältnis der beiden Normen voraus, der seinen Ursprung in der schon angeführten Diskussion über das Verhältnis des Steuerrechts zum Privatrecht hatte. Wenn "die Steuerrechtsbegriffe selbständig sind und die unmittelbaren Wirtschaftsverhältnisse zur Grundlage haben", dann gibt es nach Meinung von Kurt Ball (Steuerrecht und Privatrecht 1924, S. 130 ff.) und Enno Becker (RAO zu § 5, Zur Auslegung der Steuergesetze, StW 1924, Sp. 154) "gar keine Steuerumgehung, die nicht durch richtige Auslegung des Steuergesetzes unwirksam würde" (Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 179 f.). Eingeschränkt bejaht dies auch Albert Hensel, in: Kurt Balls Steuerrecht und Privatrecht, StW 1925, Sp. 1963 ff., nachdem er sich in der Bonner Festschrift für Zitelmann 1923: Zur Logik des Begriffs Steuerumgehung, S. 237 ff., anfangs ablehnend geäußert hatte.
- 2) Littmann, Eberhard: a.a.O., Wpg 1951, S. 79.
- 3) Vgl. auch Thoma, Gerhard: a.a.O., S. 243 ff.; Löhlein, Roland: a.a.O., StW 1948, Sp. 687; Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 390; v.Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler: a.a.O., § 6 StAnpG Anm. 19, S. 2; Theis, J.: a.a.O., DB 1954, S. 709; Bopp, Gerhard: a.a.O., S. 143; gegensätzliche Meinung: Hartz, Wilhelm: a.a.O., Herne 1956, S. 55 f.
- 4) Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 22.

"§ 6 StAnpG ist keine Auslegungsvorschrift. § 6 StAnpG sagt nicht, wann und unter welchen Umständen das Steuerrecht von der bürgerlich-rechtlichen Auffassung der Beteiligten abweichen darf, sondern bestimmt, daß eine bürgerlich-rechtliche Gestaltung, die einen Rechtsmißbrauch darstellt, der Besteuerung dann nicht zugrunde gelegt werden darf, wenn durch diesen Mißbrauch die Steuerpflicht umgangen oder gemindert wird ... Die Fälle des Rechtsmißbrauchs und der Auslegung bürgerlich-rechtlicher Sachverhalte und Rechtsbeziehungen auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegen sohin auf verschiedenen Ebenen."

- c) Verhältnis zu den Bestimmungen über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen (§ 5 Abs. 1 StAnpG)

Gemeinsam ist beiden Bestimmungen, daß die bürgerlich-rechtliche Form der dem § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG (Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) unterliegenden Geschäfte sowie der dem § 5 Abs. 1 StAnpG unterliegenden Scheingeschäfte und Scheinhandlungen dem eigentlich erstrebten Zweck nicht angemessen sind.

Das kommt darin zum Ausdruck, daß die äußere Gestaltung der Geschäfte (das objektive Erscheinungsbild) nicht so durchgeführt ist, wie es der bürgerlich-rechtlichen Form üblicherweise entsprechen würde.

Beide Bestimmungen sind jedoch dadurch voneinander abzugrenzen, daß die Scheingeschäfte des § 5 Abs. 1 StAnpG von den Beteiligten nicht ernsthaft, die Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts des § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG jedoch ernsthaft, wenn auch in entscheidender Steuerumgehungsabsicht gewählt wurden.

Vom Schrifttum wird § 5 StAnpG von § 6 StAnpG in diesem Sinne eindeutig unterschieden. Lediglich Lange¹⁾ behandelt § 6 StAnpG als einen Unterfall der in § 5 StAnpG normierten "allgemeinen Gesetzesumgehung". Gegen diese Meinung wenden

1) Lange: Die Steuerumgehung, DStZ 1939, S. 675.

sich jedoch Autoren wie Bühler-Strickrodt¹⁾, für die Steuerumgehungsgeschäfte im allgemeinen keine Scheingeschäfte sind, sondern bürgerlich-rechtlich ernsthaft gemeinte, Lönlein²⁾, für den das Umgehungsgeschäft "ernstlich gewollt ist, während bei dem verdeckenden Scheingeschäft die Ernstlichkeit fehlt"³⁾, und Littmann⁴⁾, der ausführt: "Der Zusammenhang mit der vorhergehenden Vorschrift des § 5 StAnpG, die die Scheingeschäfte und die trotz Formbedürftigkeit formlos abgeschlossenen Rechtsgeschäfte behandelt, läßt im übrigen erkennen, daß auch § 6 StAnpG nur solche Fälle umfassen soll, denen ein rechtlicher Mangel, wenn auch kein eigentlicher Willensmangel, so doch ein Mangel in der Zulässigkeit der Rechtsgestaltung anhaftet."

Kühn⁵⁾ weist auf die Schwierigkeit der praktischen Abgrenzung der zwei Bestimmungen hin, die wiederum darin besteht, daß die subjektive Absicht der Beteiligten in der Regel nur aus äußeren Tatsachen ersichtlich ist, die keinen Schluß zulassen, ob ein Scheingeschäft oder eine Steuerumgehung gewollt war.

§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG (Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) kann zusammenfassend ebenso wie § 5 Abs. 1 StAnpG (Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen) bei der steuerlichen Beurteilung von bürgerlich-rechtlichen Verträgen einer Körperschaft als Grundlage für Durchgriffe auf die Person des Gesellschafters herangezogen werden.

§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG greift im Gegensatz zu § 1 Abs. 3 StAnpG nicht bei der Auslegung der Sachverhalte, sondern

1) Bühler-Strickrodt: a.a.O., S. 180.

2) Lönlein, Roland: a.a.O., StW 1948, Sp. 689.

3) ebenso Thoma, Gerhard: a.a.O., S. 239; Bopp, Gernard: a.a.O., S. 144; Hübschmann-Hepp-Spitaler: a.a.O., § 6 StAnpG, Anm. 3, S. 5.

4) Littmann, Eberhard: a.a.O., Wpg 1951, S. 79.

5) Kühn, Rolf: a.a.O., S. 667.

bei ihrer Beurteilung durch. Er setzt eine Steuerumgehungsabsicht voraus.

Mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowie mit den Scheingeschäften und Scheinhandlungen hat er gemeinsam, daß von ihm bürgerlich-rechtliche Verträge erfaßt werden, die keine der bürgerlich-rechtlichen Form angemessene tatsächliche Gestaltung aufweisen.

4. Rechtsfindung

Die Aufgabe der Rechtsprechung erschöpft sich nicht in der Auslegung der gesetzlichen Tatbestände sowie der Auslegung und Beurteilung der Sachverhalte. Das Gesetz hat zahlreiche Lücken, und seine Vorschriften erfassen nicht alle in der Wirklichkeit vorkommenden Sachverhalte¹⁾. Da der Richter aber auf jede auftauchende Rechtsfrage eine Antwort geben muß - ein nach Lehmann²⁾ heute allgemein anerkannter Grundsatz des neuzeitlichen Rechtsstaats -, ist er zur schöpferischen Mitwirkung in den Grenzen des Gesetzes zur Rechtsfindung berufen. Er ist frei im Gesetz. Doch ist er nicht frei im Sinne einer ungebundenen Rechtsfindung nach subjektivem Ermessen. Die schöpferische Mitwirkung des Richters - auch Richterrecht genannt - ist nach Lehmann²⁾ "an das Gesetz, an den in ihm ausgedrückten Gemeinwillen und die darin enthaltenen Werturteile gebunden". Der Richter hat die Lösung aus dem Geist des Gesetzes zu finden und darf "Interessen, die das Gesetz erkennbar hinter anderen zurückgesetzt hat, nicht im Widerspruch damit berücksichtigen".³⁾

Paulick⁴⁾ sieht in Übereinstimmung mit dem BGH die Grenze

1) Vgl. Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 50; Dahm, Georg: Deutsches Recht, Stuttgart 1963, S. 49.

2) Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 50.

3) Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 56.

4) Paulick, Heinz: a.a.O., StbJ 1957/58, S. 98.

des Richterrechts dort, wo "der Richter durch die Entfaltung allgemeiner, ihm durch den Gesetzgeber, die Rechtsordnung oder die allgemeine Werteordnung vorgegebener und vollziehbarer Rechtssätze Recht findet".¹⁾ Der Grundsatz der Gewaltenteilung ist nach ihm nur verletzt, "wenn der Richter es unternähme oder wenn er angewiesen würde, kraft bloßer eigener Willensentschlüsse rein nach Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten allgemein verbindliches Recht zu setzen".

Hilfsmittel der rechtsschöpferischen Tätigkeit der Rechtsprechung sind Analogie, Umkehrschluß (argumentum e contrario), die Gebots einschränkung und die selbständige Eigenwertung des Richters²⁾.

Im steuerlichen Schrifttum war lange umstritten, ob die rechtsschöpferische Tätigkeit der Rechtsprechung im Steuerrecht überhaupt Anwendung finden könnte³⁾, ob sie nur zugunsten⁴⁾ oder auch zu Lasten des Steuerpflichtigen angewandt werden dürfte.

Der Streit konzentrierte sich auf die Analogie, also die selbständige weiterentwicklung eines gesetzlichen Tatbestandes auf Sachverhalte, die von ihm nach dem Wortsinn nicht umfaßt werden⁵⁾.

Heute dürfte die Anwendung der Analogie im Steuerrecht zugunsten und zu Lasten des Steuerpflichtigen herrschende Mei-

1) Gutachten v. 6.9.1953, StRK, GG Art. 3, R. 11.

2) Vgl. die Einteilung Lenmanns (Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 56 ff.).

3) Hensel, Albert: a.a.O., Bonner Festgabe für Zitelmann, S. 246 f.

4) Diese Ansicht wurde zunächst von Bühler vertreten, nach dessen Meinung die Lückenausfüllung als Begründung einer Verschärfung der Steuerbelastung abzulehnen war (Bühler, Ottmar: Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, Berlin 1927, S. 52).

5) Vgl. Definitionen von: Enneccerus-Nipperdey: a.a.O., S. 340, und Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 57.

nung des Schrifttums sein¹⁾).

Im Anschluß an die Ausführungen des BVerfG im Urteil v. 24.1.1962 - 1 BvK 232/60 -²⁾ über die "schöpferische Interpretation" durch die Rechtsprechung hat allerdings in jüngster Zeit erneut eine lebhafte Diskussion um den Umfang der im Steuerrecht zulässigen Rechtsfindung eingesetzt. Das BVerfG führte aus:

"Die Bedeutung derartiger im Wege schöpferischer Interpretation entwickelter Rechtsgrundsätze, unter die der Einzelfall wie unter eine Norm subsumiert wird, geht weit über den einzelnen Rechtsstreit hinaus ... Die Entwicklung von Rechtsgrundsätzen gehört zwar auch im Steuerrecht zu den herkömmlichen Aufgaben des Richters, zumal wenn es darum geht, den Steuertatbestand und damit die Steuerpflicht zu begrenzen... Doch kann es unter dem Verfassungsprinzip des Rechtsstaats bereits bedenklich sein, wenn der Steuertatbestand vom Richter neu geschaffen oder ausgeweitet wird; denn das Steuerrecht wird von der Idee 'der primären Entscheidung des Gesetzgebers über die Steuerwürdigkeit bestimmter generell bezeichneter Sachverhalte' getragen und lebt demnach aus dem Diktum des Gesetzgebers."

Spitaler³⁾ wendet sich dagegen, daß in dem Urteil des BVerfG v. 24.1.1962 - 1 BvK 232/60 -⁴⁾ ein grundsätzliches Verbot der Rechtsschöpfung im Steuerrecht ausgesprochen worden sei, da das BVerfG ja nur in allgemeiner Form Bedenken gegen die Rechtsprechung auf der Grundlage normähnlicher Grundsätze geäußert habe. Der tatsächliche Umfang der Rechtsschöpfung durch die Gerichte sei im Steuerrecht groß.

Spitaler führt weiter aus, daß kein Einsichtiger auf sie verzichten könne. Auch das BVerfG habe - ebenso wie sämtliche

1) Siehe Hamann, Andreas: Die Rechtsprechung des BFH zu Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer und das Grundgesetz, GmbH-Rdsch 1961, S. 78; Spitaler, Armin: a.a.O., BB 1956, S. 9; Littmann, Eberhard: Einkommensteuerrecht, a.a.O., vor § 1 Anm. 19; Wilser, Otto: a.a.O., S. 74; gegensätzliche Meinung: Thoma, Gerhard: a.a.O., S. 237 f.

2) StW 1962, Nr. 45, Sp. 133.

3) Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 435.

4) StW 1962, Nr. 45, Sp. 133.

oberen Bundesgerichte - die rechtsschöpferische Funktion der Gerichte durchaus bejaht. Er bezieht sich bei seinen Ausführungen auf das Werk Rehfeldts¹⁾, das nach seiner Ansicht die "unverzichtbare rechtsschöpferische Kraft der Rechtsprechung in helles Licht gerückt" hat.

Doch geht aus den Ausführungen Spitalers hervor, daß er ebenso wie Hamann²⁾ und Glade³⁾ annimmt, daß die Entscheidung des BVerfG den Umfang der Rechtsfindung der Gerichte im Steuerrecht eingeschränkt hat.

Mit Hilfe der Rechtsfindung kann, ebenso wie bei der Auslegung und Beurteilung von - gesetzlichen Tatbeständen zu subsumierenden - Sachverhalten, durch die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter durchgegriffen werden.

5. Gewohnheitsrecht

Nach dem BFH-Urteil v. 3.12.1953⁴⁾ setzt die Bildung von Gewohnheitsrecht eine allgemeine, andauernde, einheitliche Auffassung und Übung der beteiligten Kreise voraus, d.h. die Übung muß zumindest von den beteiligten Kreisen allgemein in der Überzeugung beachtet werden, daß sie dem Recht entspricht.

Definitionen des bürgerlich-rechtlichen und steuerrechtlichen Schrifttums bestätigen die vom BFH gewählte begriffliche Fassung⁵⁾. Das Gewohnheitsrecht ist als eigene Rechts-

-
- 1) Rehfeldt: Einführung in die Rechtswissenschaft, Berlin 1962.
 - 2) Hamann, Andreas: Die Rechtsprechung des BFH zu Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer und die jüngste Rechtsprechung des BVerfG, GmbH-Rdsch 1962, S. 53.
 - 3) Glade, Anton: a.a.O., GmbH-Rdsch 1962, S. 220.
 - 4) Slg. Bd. 58, S. 301 (305).
 - 5) Enneccerus-Nipperdey: a.a.O., S. 261; Lehmann, Heinrich: a.a.O., S. 20; Bühler-Strickrodt: a.a.O., S. 104 f.; Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 250.

quelle anerkannt¹⁾. Es kann damit auch gesetztes Recht abändern²⁾.

Die Geltung des Gewohnheitsrechts im Steuerrecht ist nach Bühler-Strickrodt³⁾ zwar der Natur der Sache nach von eingeschränkter - da im Steuerrecht primär die Initiative hoheitlicher Organe vorherrscht -, jedoch von grundsätzlich nicht bestrittener Bedeutung. Ähnlich äußern sich Hopfenmüller⁴⁾ und Spitaler⁵⁾, nach dem die abstrakte Frage auch gar nicht anders beurteilt werden kann. Bühler-Strickrodt⁶⁾ verneinen allerdings für das Steuerrecht im Gegensatz zu dem bürgerlichen Recht eine Bildung von Gewohnheitsrecht contra legem.

Weniger Übereinstimmung herrscht im steuerlichen Schrifttum darüber, ob steuerliches Gewohnheitsrecht durch die Rechtsprechung entstehen kann, d.h. durch allgemeine, andauernde und einheitliche Rechtsprechung, die von den beteiligten Kreisen allgemein in der Überzeugung beachtet wird, daß sie dem Recht entspricht.

Im bürgerlichen Recht ist die Entwicklung des Gewohnheitsrechts auf Grund eines ständigen Gerichtsgebrauches grundsätzlich anerkannt⁷⁾. Im Steuerrecht stößt sie dagegen auf grundsätzliche Bedenken, wie Bühler-Strickrodt⁸⁾ Äußerungen zeigen. Nach Bühler-Strickrodt schaffen die Urteile der Ge-

1) Herrschende Meinung, vgl. Enneccerus-Nipperdey: a.a.O., § 40, S. 271; Forsthoef: Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 7. Aufl., München-Berlin 1958, § 7 B 1, S. 134 f.

2) Vgl. Kruse, Heinrich Wilhelm: Über Gewohnheitsrecht, StW 1959, Sp. 239 und die von ihm angeführte Literatur.

3) Bühler-Strickrodt: a.a.O., S. 104.

4) Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 249 ff.

5) Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 433.

6) Bühler-Strickrodt: a.a.O., S. 105.

7) Vgl. u.a. Enneccerus-Nipperdey: a.a.O., S. 273 ff.

8) Bühler-Strickrodt: a.a.O., I. Bd., S. 105 ff.

richte nur in dem jeweils von ihnen rechtskräftig entschiedenen Fall Recht. "Darüber hinaus kann es, und zwar um der Ordnung des demokratischen Rechtsstaats willen, nur im Sinne einer Erwartung als erforderlich bezeichnet werden, daß die Verwaltung bei der Gesetzesanwendung im Rahmen ihrer eigenen pflichtgemäßen Auslegung der Rechtsauffassung der Gerichte Rechnung trägt."

Der Ansicht Bühler-Strickrodts steht die Hopfenmüllers¹⁾ entgegen, der sich bei seiner ausführlichen Untersuchung der Anwendung des Gewohnheitsrechts auf Kruse²⁾ stützt. Hopfenmüller sieht die Entstehung einer langwährenden Übung hauptsächlich durch den Gerichtsgebrauch gegeben³⁾. Finden sich solche Entwicklungen im Steuerrecht, dann erzeugen sie auch dort Gesetzeswirkung. Hopfenmüller⁴⁾ betont jedoch ausdrücklich, das Vorhandensein dieses Gewohnheitsrechts werde nur mit äußerster Behutsamkeit festgestellt werden können. Dort, wo seit Jahrzehnten zwar eine feste Rechtsprechung besteht, diese aber - etwa von den beteiligten Wirtschaftskreisen - stets bekämpft wurde, wird es nach seiner Meinung an der opinio juris und damit am Gewohnheitsrecht mangeln.

Hartz⁵⁾, Grieger⁶⁾ und Spitaler⁷⁾ scheinen die Ansicht Hopfenmüllers zu teilen, wenn sie am Beispiel der körper-schaftsteuerlichen Organschaft eine gewohnheitsrechtliche Fundierung dieses Instituts durch die Rechtsprechung bejahen.

1) Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 250.

2) Kruse, Heinrich Wilhelm: a.a.O., S. 210 ff.

3) Es ist dabei Hopfenmüller zu unterstellen, daß er mit der h.M. dann das Entstehen von Gewohnheitsrecht verneint, wenn ein positiver Steueranspruch dadurch begründet würde. (Vgl. Bühler-Strickrodt: a.a.O., I. Bd., S. 104 ; Kruse, Heinrich-Wilhelm: a.a.O., S. 226).

4) Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 251.

5) Hartz, Wilhelm: a.a.O., StbJ 1958/59, S. 83 f.

6) Grieger, Rudolf: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 107.

7) Spitaler, Armin: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 433.

Der Ansicht Hopfenmüllers - daß durch die Rechtsprechung steuerliches Gewohnheitsrecht entstehe - ist im Schrifttum also allgemeinere Geltung zuzusprechen als der Ansicht Bühler-Strickrodt's.

Abschließend ist zu sagen, daß steuerliches Gewohnheitsrecht als gesetzliche Durchgriffsgrundlage zu Durchgriffen durch die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft herangezogen werden kann.

6. Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 6 Abs. 1, Satz 2 KStG)

Die verdeckten Gewinnausschüttungen sind im Körperschaftsteuergesetz ausdrücklich erwähnt: Nach § 6 Abs. 1, Satz 2 KStG sind bei der Festsetzung und der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen.

a) Definition

Deduktiv läßt sich der Umfang des Begriffs der verdeckten Gewinnausschüttung von ihrer Aufgabe ableiten, Vorgänge betrieblicher Art von Vorgängen zu trennen, die den Gesellschafter als Gesellschafter betreffen. Nach Ballerstedt¹⁾ mußte das Körperschaftsteuerrecht "die Wirtschaftssphäre der Körperschaft als solcher von der ihrer Mitglieder scharf trennen. Das Einkommen der Körperschaft mußte rein, und nicht um un versteuerte Abführungen an die Gesellschafter verkürzt, zur Darstellung kommen. Hier ist gleichsam der geometrische Ort des Instituts der verdeckten Gewinnausschüttung, dessen Bedeutung für die Entwicklung des Gewinnbegriffs im Körperschaftsteuerrecht, aber auch für das Verständnis des systematischen Verhältnisses zwischen Steuerrecht und Handelsrecht sowie für die Methodik

1) Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 19.

der Rechtsfindung im Gewinnsteuerrecht kaum zu überschätzen ist".¹⁾

Ballerstedt²⁾ vergleicht diese Aufgabe mit der "bei Einzelkaufleuten oder bei Personengesellschaften zu treffenden Trennung zwischen Privat- und Betriebsvermögen" mit der hier vorliegenden Besonderheit, daß "die Abgrenzung zwischen der Wirtschaftssphäre des Gesellschafters und der der Gesellschaft wegen der besonderen rechtlichen Struktur der handelsrechtlichen Kapitalgesellschaften nicht im wirtschaftlich-Tatsächlichen, sondern in der rechtlichen Ebene zu suchen" sei, und die Entscheidung daher den Charakter einer Rechtsentscheidung annehme.

Der zugrunde liegende Maßstab läßt sich nun nach Ballerstedt nicht "im Weg einer schlichten wirtschaftlichen Betrachtung des Sachverhalts finden, sondern nur auf Grund einer Wertung, für die die allgemeinen Erfahrungswerte, das 'Normale', 'Verkehrsübliche', 'Durchschnittliche', der 'Vergleich mit dem natürlichen Verlauf', kurz alle Hilfsmittel der sog. typischen Betrachtungsweise nur methodische Behelfe sind". Es muß vielmehr der "im konkreten Falle angemessene Wert oder der Maßstab" gefunden werden³⁾.

Den Ausführungen Ballerstedts entsprechend, ist der verdeckten Gewinnausschüttung keine geringere Aufgabe zugesprochen,

1) Ähnlich Grieger, Rudolf: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 100; Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 39.

2) Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 25.

3) Ballerstedt formuliert die objektiven Grundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung ganz scharf, wenn er ausführt: "Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung bliebe notwendig entweder formalistisch oder unklar, in jedem Fall also steuerrechtlich unbrauchbar, wenn es nicht möglich wäre, mit Hilfe der Methoden und Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre die Korrekturen an den ausgewiesenen Aufwands- oder Ertragsposten nach den Grundsätzen einer auf den zutreffenden Werten aufbauenden und deswegen (ihrer Idee nach) objektiv richtigen Erfolgsermittlung vorzunehmen." (Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 27)

als die ihr zu unterwerfenden Sachverhalte im Sinne eines dem Zweck des KStG entsprechenden Ausgleichs der Interessen der Gesellschaft und der (des) hinter ihr stehenden Gesellschafter(s) zu beurteilen. Sie soll damit die Aufgabe der Auslegung und Beurteilung der Sachverhalte zugleich erfüllen.

Eine inhaltliche Abgrenzung des Begriffs liefert der Versuch der deduktiven Bestimmung im einzelnen nicht. Sie ist aus dem KStG, aus der Rechtsprechung und dem auf ihr aufbauenden Schrifttum zu entnehmen.

Im KStG ist die Bezeichnung "verdeckte Gewinnausschüttung" im § 6 Abs. 1 Satz 2 zu finden:

"Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und den §§ 7-16 dieses Gesetzes. Hierbei sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen."

§ 19 der KStDV wiederholt diese Formulierung und führt Beispiele an.

§ 6 Abs. 1 Satz 2 KStG¹⁾ und § 19 KStDV²⁾ gehen auf das KStG 1934 zurück, das den vom RfH in ständiger Rechtsprechung entwickelten Begriff erstmalig eingeführt hat³⁾. Es verwendete für die Bestimmung über die Mindestbesteuerung nach § 17 KStG 1934 als Oberbegriff den Ausdruck "Ausschüttungen" und gab "durch die Zufügung in der Klammer zu erkennen, daß dazu als Unterart auch 'verdeckte Gewinnausschüttungen' gehören⁴⁾". Das KStG 1934 verzichtete aber nach Blümich-Klein-Steinbring⁵⁾ wegen der Vielfältigkeit der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Körperschaften und Beteiligten

1) i.d. Fassung v. 18.11.1958, BGBl I, S. 747.

2) i.d. Fassung v. 5.8.1959, BGBl I, S. 625.

3) Vgl. Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 29.

4) Blümich-Klein-Steinbring: a.a.O., Anm. 3 zu § 6, S. 332.

5) Blümich-Klein-Steinbring: a.a.O., Anm. 3 zu § 6, S. 332.

darauf, den Begriff "verdeckte Gewinnausschüttung" seinem Inhalt nach näher zu bestimmen.

Auch der Wortlaut des § 6 Abs. 1 Satz 2 KStG und die Beispiele des § 19 KStDV reichen nicht aus, um das Grundsätzliche der Fälle zu erkennen. Spitaler¹⁾ kritisiert im Hinblick auf § 19 KStDV mit Recht, daß die Beispiele aus einem zu engen Kreis gewählt sind.

Aus der Vielzahl der in der Rechtsprechung verwandten begrifflichen Festlegungen sei die Formulierung des RFH-Urteils v. 9.7.1935²⁾ herausgegriffen, welche die direkte Beziehung der verdeckten Gewinnausschüttung zum Gewinnbegriff besonders deutlich macht:

"Alles aber, was eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern auf Grund des Besitzes der Gesellschaftsanteile ohne Anrechnung auf diese zuwendet, ist Gewinn im Sinne des Körperschaftsteuerrechts. Derartige Zuwendungen ändern ihren Charakter als Gewinnausschüttungen auch nicht dadurch, daß von den Beteiligten durch besondere Abmachungen noch eine schuldrechtliche Verpflichtung zur Leistung der Zuwendung begründet wird. Sie erlangen hierdurch vielmehr die Natur von 'verdeckten' Gewinnausschüttungen. Gewiß gehört zu ihnen jeder Vorteil, den eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern einräumt, den sie aber Nichtgesellschaftern nicht gewähren würde. Das ist aber nur ein Beispiel - allerdings ein Hauptbeispiel - für die Annahme verdeckter Gewinnausschüttung. Deren Begriff ist damit nicht erschöpft. Das Wesen einer verdeckten oder verschleierten Gewinnausschüttung besteht vielmehr darin, daß den Gesellschaftern - unter bestimmten Voraussetzungen auch anderen Personen - von der Gesellschaft Gewinn in einer Form zugeführt wird, daß er nicht als Gewinn erscheint, sondern unter anderen Bezeichnungen verborgen ist. Unter den Begriff fällt damit im wesentlichen jeder Vorteil, den eine Gesellschaft außer der Dividende ihren Gesellschaftern mit Rücksicht auf deren Eigenschaft als Gesellschafter zuwendet."

Die verdeckte Gewinnausschüttung umfaßt, wie das Urteil betont, keineswegs nur Gesellschaftern gewährte Vorteile,

1) Spitaler, Armin: Das Wesen der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1948, S. 148.

2) RStBl 1935, S. 1131

die Nichtgesellschaftern nicht gewährt würden - unter diesen Begriff würden z.B. ungerechtfertigte Kapitalveränderungen (wie z.B. ungerechtfertigte Kapitalerabsetzungen, Ausgabe von Freianteilen) nicht fallen -, sondern schlechterdings jeden Vorteil, den eine Gesellschaft außer der Dividende und Kapitalrückzahlungen - wie ergänzend eingefügt werden muß - ihren Gesellschaftern mit Rücksicht auf deren Eigenschaft als Gesellschafter zuwendet.

Diese Einengung ist aber dann berechtigt, wie das Urteil ausführt, wenn die "andere Bezeichnung" schuldrechtliche Beziehungen mit Vergütungen an Gesellschafter beinhaltet (Beispiele sind: Darlehen der Gesellschaft an Gesellschafter, Gehalts- bzw. Pachtanzahlungen einer Gesellschaft an Gesellschafter auf Grund eines Dienst- bzw. Pachtvertrags usw.). Unter dieser Einschränkung ist auch die vom BrH im Urteil v. 19.11.1953¹⁾ benützte Definition zu verstehen. Der BFH führt am Beispiel der Vergütung für die Arbeitsleistung eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH aus:

"Nach der ständigen Rechtsprechung des KfH ... hat eine Leistung der Gesellschaft an den Gesellschafter-Geschäftsführer dann als verdeckte Gewinnausschüttung zu gelten, wenn und soweit die Verfügung nachweislich außer Verhältnis zu seiner Arbeitsleistung steht; außer Verhältnis zu seiner Arbeitsleistung steht sie insoweit, als sie den Betrag übersteigt, der bei verständiger und zugunsten der Beteiligten weitgehender Berücksichtigung sämtlicher den Einzelfall berührender Sonderverhältnisse noch als eine gesellschaftlich gerechtfertigte angemessene Gegenleistung angesehen werden kann, d.h. mit anderen Worten: Das Mißverhältnis entspricht dem Überschuß über denjenigen Betrag, den die Gesellschaft verständlicherweise, unter im übrigen ganz gleichen Verhältnissen, einem Dritten, dem die Eigenschaft eines Gesellschafters fehlt, zugebilligt haben würde."

Im Schrifttum lassen sich wie in der Rechtsprechung weitere begriffliche Fassungen von auf schuldrechtliche Beziehungen abgestellten engeren Formulierungen unterscheiden.

1) BStBl 1954 III, S. 17.

Bei Spitaler¹⁾ ist die verdeckte Gewinnausschüttung immer ein "Rechtsvorgang, der - ungewöhnlich, gekünstelt, äußerlich oder nicht ernst gemeint - dazu benützt werden soll, eine Steuer, die nach dem natürlichen Verlauf der Dinge anfallen würde, zu umgehen". Wilsers²⁾ Formulierung ist der Spitalers eng verwandt:

"Obwohl die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 1 Satz 2 KStG von der Feststellung subjektiver Voraussetzungen unabhängig ist, stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung doch eine (bewußte oder unbewußte) Steuerumgehung dar, denn in allen Fällen ist oder wäre ihr Ergebnis eine Verminderung des Gewinns und damit eine Herabsetzung der Körperschaftsteuer, die nach dem natürlichen Verlauf der Dinge anfallen würde, herbeigeführt durch ungewöhnliche, gekünstelte, äußerliche oder nicht ernst gemeinte Rechtsgestaltungen, die den üblichen Vorgängen nicht entsprechen."

Ein besonderer Vorzug beider Formulierungen ist ihr Hinweis auf Maßstäbe der Steuerumgehung (ungewöhnlicher, gekünstelter Rechtsvorgang bzw. Rechtsgestaltung), der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Scheingeschäfte (äußerlicher und nicht ernst gemeinter Rechtsvorgang bzw. Rechtsgestaltung). Beide Formulierungen stellen auch die enge Beziehung der verdeckten Gewinnausschüttung zum Gewinn her, der so erfaßt werden muß, wie er nach dem natürlichen Verlauf anfallen würde.

Ähnliche weitgefaßte Definitionen sind u.a. bei Bengs³⁾ und Lenski⁴⁾ zu finden.

Blümich-Klein-Steinbring⁵⁾ fassen den Begriff enger und lassen verdeckte Gewinnausschüttungen bei schuldrechtlichen Beziehungen dann vorliegen, wenn "den Gesellschaftern in einer

1) Spitaler, Armin: a.a.O., DB 1948, S. 148.

2) Wilser, Otto: a.a.O., S. 112.

3) Bengs, Hans: Die Besteuerung verdeckter Ausschüttungen u. verdeckter Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften, in: ZfHf 1938, S. 49.

4) Lenski: a.a.O., S. 64.

5) Blümich-Klein-Steinbring: a.a.O., S. 333.

nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder einer sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung, Vorteile zugewendet werden, die die Gesellschaft dritten, der Gesellschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde". Westerfelhaus-Glade¹⁾ machen darüber hinaus bei einzelnen Verträgen (z.B. beim Dienstvertrag) verdeckte Gewinnausschüttungen auch davon abhängig, daß die Verträge nicht ernsthaft gewollt und nicht tatsächlich durchgeführt werden.

Aus dem Zweck der Rechtsnorm der verdeckten Gewinnausschüttung ergibt sich, daß nicht nur der Gesellschafter selbst Empfänger von verdeckten Gewinnausschüttungen sein kann. § 19 KStDV stellt dem Gesellschafter eine ihm nahestehende Person gleich. Nahestehende Personen können dabei physische, aber auch juristische Personen sein. Für Westerfelhaus-Glade²⁾ ist dabei entscheidend, "ob der Nichtgesellschafter als Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung wirtschaftlich an die Stelle des Gesellschafters getreten ist". Bei physischen Personen werden in diesen Kreis die Angehörigen im Sinne des § 10 StAnpG, also Verlobte, Ehegatten, bestimmte Verwandte und Verschwägernte, an Kindes Statt Angenommene, Pflegeeltern und Pflegekinder, aber auch Angestellte und Aufsichtsratsmitglieder einbezogen. Bei juristischen Personen als Gesellschafter sind es die Gesellschafter selbst und die Mitglieder der Organe. Darüber hinaus wird der Begriff "nahestehende Person" mit Wallis³⁾ auf alle Personen auszudehnen sein, denen die der verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde liegende Leistung nicht aus geschäftlichen, sondern aus privaten Gründen gegeben wurde.

Nach den zahlreichen, hier nur teilweise zitierten Definitionen kann der Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung

1) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 43, 161 f.

2) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 327.

3) Wallis, Hugo v.: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Darlehen einer GmbH an ihre Gesellschafter, GmbH-Rdsch 1959, S. 211.

zunächst wie folgt abgesteckt werden: :

Vermögenswerte gehen unversteuert in das Vermögen des Gesellschafters oder einer ihm nahestehenden Person bzw. Gesellschaft auf Grund der gesellschaftlichen Stellung des Gesellschafters über, ohne daß eine Kapitalherabsetzung erfolgt.

Weitaus praktikabler ist bei schuldrechtlichen Beziehungen mit Vergütungen an den Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person bzw. Gesellschaft die engere begriffliche Fassung: Die verdeckte Gewinnausschüttung umfaßt unversteuerte Vermögenszuflüsse, die die Gesellschaft unter im übrigen gleichen Bedingungen dritten, der Gesellschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde.

Dabei verdeckt ein ungewöhnliches, gekünsteltes, äußerliches oder nicht ernst gemeintes schuldrechtliches Verhältnis, wie ein Arbeitsleistungs- (Dienst-, Pensions-, Werk-) Vertrag, Veräußerungs- (Kauf- Tausch)- Vertrag oder Gebrauchsveräußerungsvertrag (Darlehens-, Miet-, Leih- und Pachtvertrag, Mißbrauchsbestellung, Erbpacht), den Übergang der Vermögenswerte.

- b) Verhältnis zu der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 3 StAnpG), den Bestimmungen über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen (§ 5 Abs. 1 StAnpG) und der Rechtsnorm über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG)

Ein Teil des steuerrechtlichen Schrifttums sieht die verdeckte Gewinnausschüttung als Ausfluß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 1 Abs. 3 StAnpG. So führt z.B. Hollender¹⁾ aus: "Dabei hat man die verdeckte Gewinnausschüt-

1) Hollender, Heinrich: Die Gesellschafterdarlehen im Steuerrecht, in: Felix, Günther (Hrsg): a.a.O., S. 371.

tung gemäß § 6 KStG nicht als einen Sonderfall des § 6 StAnpG, sondern lediglich als Ausfluß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufzufassen. Der Umstand, daß eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht absichtlich oder bewußt geschieht, ist demnach unerheblich." Auch Löhlein¹⁾ ordnet die verdeckte Gewinnausschüttung der Gesetzesauslegung zu: "Die Methode der Gesetzesauslegung hat hier selbständige Steuerstatbestände ausgebildet, die ebenso wie z.B. die der verdeckten Gewinnausschüttung die Untersuchung einer etwaigen Steuerumgehungsabsicht nicht mehr erfordern."

Ebenso scheint der BFH diese Ansicht zu vertreten, wenn er in dem Urteil v. 26.6.1962²⁾ von der in steuerlichen Einzelsvorschriften sich niederschlagenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise spricht und als Einzelsvorschriften u.a. auf § 6 Abs. 1 Satz 2 KStG und § 19 KStDV verweist.

Der Ableitung von § 1 StAnpG würde entsprechen, daß bürgerlich-rechtliche Sachverhalte auf Grund der verdeckten Gewinnausschüttung und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach denselben Maßstäben beurteilt werden können, nämlich, ob eine äußere Form gekünstelt, äußerlich oder nicht ernst gemeint und nicht tatsächlich durchgeführt ist, wobei die äußeren Verhältnisse dritter, der Gesellschaft fremd gegenüberstehenden Personen, zum Vergleich herangezogen werden.

Ebenso werden die Scheingeschäfte des § 5 Abs. 1 StAnpG vom Schrifttum mit der verdeckten Gewinnausschüttung in Zusammenhang gebracht. So sehen Westerfelhaus-Glade³⁾ in der neueren zu Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung - insbesondere bei Pensionsrückstellungen - ergangenen Rechtsprechung eine erweiterte Anwendung der Scheingeschäfts- und Mißbrauchsbestimmungen.

1) Löhlein, Koland: a.a.O., StW 1948 I, Sp. 688.

2) BStBl 1962 III, S. 401.

3) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 47 und 77.

Ein anderer Teil des Schrifttums bringt die verdeckte Gewinnausschüttung mit dem Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nach § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG in Verbindung. So führt Thoma¹⁾ aus: "Andere Tatbestände, die früher als mißbräuchliche Steuerumgehung beurteilt wurden, haben als selbständigen Begriff Eingang in das Gesetz gefunden."²⁾

Die Gemeinsamkeiten der Bestimmungen der §§ 5, 6 StAnpG und der verdeckten Gewinnausschüttung sind darin zu sehen, daß die äußere Form der zu subsumierenden Geschäfte dem eigentlichen, ernsthaft angestrebten Zweck nicht entspricht und die Form nicht tatsächlich durchgeführt ist, wobei wiederum die äußeren Verhältnisse dritter, der Gesellschaft fremd gegenüberstehenden Personen zum Vergleich herangezogen werden. Aus allem ist die schon deduktiv abgeleitete Folgerung zu ziehen, daß keine der Generalklauseln der §§ 1, 5 und 6 StAnpG die alleinige Grundlage der verdeckten Gewinnausschüttung bildet.

Im Schrifttum bestätigt Ballerstedt³⁾ dieses Ergebnis. Für ihn kann z.B. die wirtschaftliche Betrachtungsweise "höchstens ein Hilfsmittel für die Feststellung verdeckter Gewinnverteilungen sein, niemals aber für sich allein die gesetzliche Grundlage für die Entwicklung des ganzen Instituts bilden".

Im Anschluß an Ballerstedt sehen auch Westerfelhaus-Glade⁴⁾ in den verbindlichen gesetzlichen Auslegungs- und Beurteilungsnormen des StAnpG, darüber hinaus aber auch in den ungeschriebenen allgemeinen Rechtsgrundsätzen, die Grundlagen der verdeckten Gewinnausschüttung. Sie führen wörtlich

1) Thoma, Gerhard: a.a.O., S. 238.

2) Thoma schließen sich weitere Autoren an (vgl. u.a. Becker-Riewald-Koch: a.a.O., S. 665; Wilser, Otto: a.a.O., S. 74 f.).

3) Ballerstedt, Kurt: a.a.O., S. 21.

4) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 385.

aus: "Als steuerliche Grundbegriffe enthält das StAnpG aber - neben den ungeschriebenen allgemeinen Rechtsgrundsätzen - die einzigen verbindlichen gesetzlichen Auslegungs- und Beurteilungsnormen. Diese Grundsätze und vor allem die Auslegungsregeln sind daher für die Würdigung von Sachverhalten im Rahmen von verdeckten Gewinnausschüttungen besonders wichtig, ja sogar von ausschlaggebender Bedeutung. Mehr als ein Leitfaden können daher auch die folgenden Ausführungen nicht sein. Sie stellen aber die eigentliche gesetzliche Grundlage der verdeckten Gewinnausschüttung dar und müssen als solche gewertet werden."

Zusammenfassend ist zu sagen, daß die verdeckte Gewinnausschüttung als die für die Zwecke des KStG von der Rechtsprechung geschaffene lex specialis der Generalklauseln der §§ 1 Abs. 3, 5 Abs. 1 und 6 Abs. 1 und 2 StAnpG sowie aller anderen Auslegungs- und Beurteilungsnormen anzusehen ist. Sie grenzt betrieblich bedingte Sachverhalte von Vorgängen nicht betrieblich bedingter Natur ab, die damit den Gesellschaftern zugerechnet werden.

Die verdeckte Gewinnausschüttung stellt eine vorwiegend objektive Betrachtung bürgerlich-rechtlicher Verträge im Sachverhalt dar. Der Zweck dieser Verträge wird in der Regel soweit beachtet, als er sich in dem mit der Gestaltung bei Dritten vergleichbaren objektiven Erscheinungsbild niederschlägt, d.h. es wird geprüft, ob die Gestaltung dem mit ihr üblicherweise verbundenen Zweck angemessen, also tatsächlich durchgeführt, ist.

Die Unangemessenheit kann - wie bei § 1 Abs. 3 StAnpG - unbewußt nicht wirklich und nicht ernstlich gewollt, oder - wie bei § 5 Abs. 1 StAnpG - bewußt nicht wirklich und nicht ernsthaft gewollt, oder - wie bei § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG - wirklich und ernstlich, aber in entscheidender Steuerumgehungsabsicht gewollt sein.

c) Anwendung

Zur gesetzlich normierten Durchgriffsgrundlage wird die verdeckte Gewinnausschüttung in den durch § 19 KStDV fixierten Fällen:

- Nr. 1: "Ein Gesellschafter führt Vorstandsgeschäfte und erhält dafür ein unangemessen hohes Gehalt.
- Nr. 2: Eine Gesellschaft zahlt an einen Gesellschafter besondere Umsatzvergütungen neben einem angemessenen Gehalt.
- Nr. 3: Ein Gesellschafter erhält ein Darlehen zinslos oder zu einem außergewöhnlich niedrigen Zinsfuß.
- Nr. 4: Ein Gesellschafter erhält von der Gesellschaft ein Darlehen, obwohl schon bei der Darlehenshingabe mit der Uneinbringlichkeit gerechnet werden muß.
- Nr. 5: Ein Gesellschafter gibt der Gesellschaft ein Darlehen zu einem außergewöhnlich hohen Zinsfuß.
- Nr. 6: Ein Gesellschafter liefert an die Gesellschaft Waren und sonstige Wirtschaftsgüter zu ungewöhnlichen Preisen oder erhält besondere Preisnachlässe und Rabatte.
- Nr. 7: Ein Gesellschafter verkauft Aktien an die Gesellschaft zu einem höheren Preis als dem Kurswert, oder die Gesellschaft verkauft Aktien an einen Gesellschafter zu einem niedrigeren Preis als dem Kurswert.
- Nr. 8: Eine Gesellschaft übernimmt zum Vorteil eines Gesellschafters eine Schuld oder sonstige Verpflichtungen, wie Bürgschaften.
- Nr. 9: Eine Gesellschaft verzichtet auf Rechte, die ihr einem Gesellschafter gegenüber zustehen.
- Nr. 10: Ein Dritter, der nicht nur für die Gesellschaft, sondern auch für einen Gesellschafter persönlich tätig ist, erhält dafür eine Gesamtvergütung, welche die Gesellschaft unter Unkosten verbucht."¹⁾

1) Wortlaut des § 19 KStDV

Abgesehen von den gesetzlich normierten Beispielen des § 19 KStDV, führt die verdeckte Gewinnausschüttung zu Durchgriffen, indem Sachverhalte mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 1 Abs. 3 StAnpG dahingehend gewürdigt werden, ob sie den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllen. Dabei greift eine erweiternde Auslegung Platz. Ebenso kann eine Beurteilung der Sachverhalte nach den §§ 5 Abs. 1 und 6 Abs. 1 und 2 StAnpG Anlaß zu weiteren Durchgriffen der verdeckten Gewinnausschüttung geben.

Die erweiternde Auslegung ist nicht scharf von der Rechtsfindung, die Rechtsfindung nicht scharf von dem Gewohnheitsrecht als Rechtsgrundlage für Durchgriffe der Rechtsprechung zu trennen. Man wird daher bei der Anwendung der verdeckten Gewinnausschüttung als Durchgriffsgrundlage auch die Ansicht Hopfenmüllers¹⁾ berücksichtigen müssen, daß das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung auch gewohnheitsrechtliche Durchgriffe zuläßt.

7. Normenanwendung

Im Gegensatz zu den bis jetzt besprochenen Gruppen von Durchgriffen durch den "das Sein verdeckenden Scheintatbestand bzw. -sachverhalt" greift das Steuerrecht bei der Normenanwendung aus mehr steuerpraktischen Überlegungen durch. Es handelt sich bei der Normenanwendung nach Wilser²⁾ darum, "ob Normen, die auf menschliche Eigenschaften oder Fähigkeiten abstellen oder auf menschliche Werte Bezug nehmen, mit der juristischen Person verknüpft werden dürfen, wenn sich der Zweck der Norm mit dem Zweck der juristischen Person verträgt, und ob in diesem Falle zur Bestimmung der Normenvoraussetzungen auf die Menschen hinter der juristischen Person durchgegriffen werden darf, wenn dies erforderlich ist".

1) Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 256 ff.

2) Wilser, Otto: a.a.O., S. 144.

Rechtsprechung¹⁾ und Schrifttum²⁾ bejahen die Anwendung für das Steuerrecht analog der Handhabung im Zivilrecht.

Aus der Tatsache der Selbständigkeit der juristischen Person folgt, daß die für natürliche Personen geschaffenen Normen auch auf juristische Personen anzuwenden sind, es sei denn, die Rechtsätze wären ihrer Bestimmung nach nicht auf juristische Personen anwendbar²⁾.

8. Zusammenfassende Würdigung

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 1 Abs. 2 StAnpG, die Rechtsfindung und die Normenanwendung bilden die Grundlagen für Durchgriffe durch die Selbständigkeit einer Körperschaft im steuerlichen Tatbestand. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 1 Abs. 2 StAnpG und die Normenanwendung sind dabei eng an den Wortlaut des Gesetzes und den Zweck des gesetzlichen Tatbestands, die Rechtsfindung ist an das Gesetz gebunden.

Ihnen stehen in der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 1 Abs. 3 StAnpG, in den Bestimmungen über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen des § 5 Abs. 1 StAnpG und in der Rechtsnorm über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nach § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG drei Grundlagen für Durchgriffe durch den bürgerlich-rechtlichen Sachverhalt gegenüber. Die Verträge werden soweit beachtet, wie ihre Gestaltung eine gegenüber Dritten angemessene Gestaltung aufweist.

Ferner kann die Selbständigkeit einer Körperschaft auf Grund von Wohnheitsrecht und von Gesetzen im engeren Sinn miß-

1) BFH v. 27.5.1952, Slg. Bd. 56, S. 520; BVerfG - 1 BvR 845/58 - v. 24.1.1962, StW 1962, Nr. 44, Sp. 121.

2) Wilser, Otto: a.a.O., S. 144; Grieger, Rudolf: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 103.

achtet werden. Gesetzliche Durchgriffsfälle sind in § 19 KStDV (verdeckte Gewinnausschüttung) beispielhaft aufgezählt. Die nicht gesetzlich normierten Durchgriffsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung können auf eine mit Hilfe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 3 StAnpG) vorgenommene extensive Auslegung bzw. auf die Beurteilung von Sachverhalten nach den §§ 5 und 6 StAnpG (Scheingeschäfte und Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts), ja - nach Ansicht Hopfenmüllers¹⁾ - auf Gewohnheitsrecht zurückgeführt werden.

Dem festgefügtten Katalog der Durchgriffsgrundlagen im Steuerrecht steht der nur ungefähre Inhalt der Generalklauseln der §§ 1, 5 und 6 StAnpG gegenüber, die angesichts der Vielfalt und Verschiedenartigkeit der wirtschaftlichen Erscheinungen gar nicht genau gefaßt werden können. Noch weniger genau lassen sich die Rechtsfindung und das Gewohnheitsrecht inhaltlich scharf abgrenzen. Dasselbe gilt, abgesehen von der geringen Zahl der gesetzlich in § 19 KStDV normierten Beispielsfälle, für die verdeckte Gewinnausschüttung.

Die Grenzen der Durchgriffe werden allein in der richtigen Anwendung der Generalklauseln, der Rechtserschöpfung, des Gewohnheitsrechts und des Instituts der verdeckten Gewinnausschüttung gefunden.

Die Anwendung darf dabei nicht dazu führen, die grundsätzliche Anerkennung der Einmann-GmbH auf dem Wege über die Durchgriffe auszuhöhlen. Wilser²⁾ weist auf diese Gefahr hin: "Gerade da, wo die Besteuerung an die Rechtsform anknüpft, wie das bei der Körperschaftsteuer als Steuer vom Einkommen der juristischen Person der Fall ist, kann der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Rechtsform unter ganz besonderen Umständen eingeschränkt werden."

1) Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 256 ff.

2) Wilser, Otto: a.a.O., S. 54.

Das BVerfG führt in seinem Urteil v. 24.1.1962¹⁾

- 1 BvR 845/58 - im gleichen Sinne aus:

"Es gehört zum Wesen juristischer Personen wie der GmbH und der AG, daß diese Kapitalgesellschaften mit ihrer Verselbständigung gegen 'Durchgriffe' auf Tatbestände im Kreis oder in der Person ihrer Gesellschafter grundsätzlich abgeschirmt sind... Immer aber wird betont, daß es sich in jedem Fall um einen schweren Eingriff in eine Grundform unserer Rechtsordnung handelt, durch den die Bedeutung der Rechtsfigur der juristischen Person beeinträchtigt werde und der deshalb nur im engsten Rahmen und aus dringlichsten Gründen zulässig erscheine."

III. Durchgriffsfälle

In den folgenden Ausführungen werden anhand der höchstgerichtlichen Urteile des RFH und des BFH - ergänzungsweise auch der Rechtsprechung der Finanzgerichte - sowie anhand des Schrifttums die Möglichkeiten zu Durchgriffen durch die Selbständigkeit der Einmann-GmbH aufgezeigt und versucht, die Durchgriffe zu analysieren.

1. Steuersubjekt (§ 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG)

a) Durchgriff auf Grund der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 2 und 3 StAnpG)

aa) Zuordnung zu den Steuersubjekten des § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG

Die R e c h t s p r e c h u n g stimmt darin überein, daß die Zuordnung der Einmann-GmbH zu den Steuersubjekten des § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG weder im Tatbestand noch im Sachverhalt durch die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 1 Abs. 2 StAnpG beim Tatbestand, des § 1 Abs. 3 StAnpG beim Sachverhalt, mißachtet werden kann.

So führt der RFH in dem Urteil v. 8.9.1931²⁾ aus: "Eine wirt-

1) StW 1962, Nr. 44, Sp. 121.

2) RStBl 1931, S. 741.

schaftliche Betrachtungsweise derart, daß die Gesellschaft mit ihrem einzigen Gesellschafter identifiziert wird, ist unmöglich. Die ganze Körperschaftsteuer beruht auf der Anerkennung der besonderen Rechtsnatur der Gesellschaft, die völlig unabhängig neben dem Gesellschafter steht."

Ähnlich wird in den RFH-Urteilen v. 17.4.1935¹⁾ formuliert:

"Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat aber Grenzen. Eine solche Grenze zieht das positive Recht selbst, insofern es Körperschaften, und zwar auch solche, deren Anteile sich in der Hand eines oder einiger weniger, gegebenenfalls miteinander verwandter Personen befinden, der Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz unterwirft. Andererseits unterliegen die die Gesellschaft bildenden (natürlichen) Personen der Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz. Damit lehnt das geltende Recht eine Betrachtungsweise darin ab, daß der Gewinn solcher Gesellschaften unmittelbar Einkommen der Gesellschafter sei. Es behandelt vielmehr die Gesellschaft auch einkommensteuerlich als selbständiges Rechtssubjekt"

und v. 3.7.1935²⁾:

"Auf der Anerkennung der Rechtsform der juristischen Person beruht das gesamte Körperschaftsteuerrecht....Die wirtschaftliche Betrachtungsweise muß vor diesen Grundsätzen halt machen. Wer zwischen sich und seine Gesellschaft ein weiteres steuerlich selbständiges Gebilde einschiebt, genießt die Vorteile dieser Rechtsgestaltung, muß aber andererseits auch die sich daraus ergebenden Nachteile tragen."

Der BFH schließt sich in diesem Urteil v. 5.5.1959³⁾ dem RFH an:

"Bei einer wirtschaftlichen Betrachtung könnte zwar manches dafür sprechen, wegen der vollständigen Beherrschung einer solchen Gesellschaft durch eine Person und wegen der absolut gleichlautenden Interessen von Gesellschaft und Gesellschafter die Rechtsform außer Betracht zu lassen und den Alleingesellschafter steuerlich wie einen Einzelunternehmer zu behandeln, mit der Folge, daß die Kapitalgesellschaft nicht der Körperschaftsteuer unterworfen, sondern ihr Gewinn wie bei einem Einzelunternehmen ermittelt und unmittelbar dem Alleingesellschafter zugerechnet wird. Die Rechtsprechung hat aber, vor allem aus Gründen der Rechtssicherheit und der Parallelität mit dem bürgerlichen Recht, in dieser Fra-

1) RStB1 1935, S. 1159.

2) RStB1 1935, S. 1128.

3) BStB1 1959 III, S. 371.

ge der gewählten Rechtsform die ausschlaggebende Bedeutung beigemessen.'

Zur Ergänzung sei das BFH-Urteil v. 22.8.1951¹⁾ aus dem Gebiet der Personengesellschaften herangezogen: Der BFH lehnt es darin ab, eine Familiengesellschaft auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise abzuerkennen, wenn für ihre Errichtung keine wirtschaftlichen Gründe maßgebend gewesen sind, vielmehr die Aufnahme von Familienangehörigen in einen Betrieb sich lediglich mit außergewöhnlichen Familienbeziehungen erklären läßt. In der Begründung des Urteils wird ausgeführt, daß die steuerliche Beurteilung, sofern nicht die Voraussetzungen der §§ 5, 6 StAnpG gegeben sind, auf der nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts aufgebauten Rechtsgestaltung durchgeführt werden muß. Dieser Grundsatz sei in besonderem Ausmaße vom Körperschaftsteuersenat des RFH hinsichtlich der Körperschaftsteuerpflicht stets vertreten worden.

Aus den zahlreichen mit der Rechtsprechung übereinstimmenden Äußerungen im *S c h r i f t t u m* seien die Littmanns²⁾ und Wackes³⁾ herausgegriffen. Nach Littmann²⁾ hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise "vor dem formalsteuerrechtlichen Sachverhalt der einmal ins Leben gerufenen Kapitalgesellschaft haltgemacht. Der RFH hat in ständiger Rechtsprechung den Grundsatz aufgestellt, daß eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich als bestehend anzusehen ist, und zwar auch dann, wenn für ihre Errichtung wirtschaftliche Gründe nicht geltend gemacht werden können."

Wacke³⁾ formuliert ähnlich: "Aber wenn die Einmann-GmbH nach steuerlicher Auffassung mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht in Einklang stünde, so hätte das Steuerrecht sicher nicht gezögert, sie grundsätzlich in Acht

1) BStBl 1951 III, S. 181 ff.

2) Littmann, Eberhard: a.a.O., Wpg 1951, S. 81.

3) Wacke, Gerhard: Die Einmann-GmbH im Steuerrecht, ZfHK, Bd. 106, 1939, S. 12.

und Bann zu tun."

Rechtsprechung und Schrifttum schließen damit ausdrücklich jede Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus. Sie würde darin bestehen, die Einmann-GmbH nach Merkmalen zu beurteilen, die sie einer Einzelunternehmung gleichstellen, wie die uneingeschränkten Führungsbefugnisse und die Vermögensherrschaft eines einzelnen und dessen mit dem Unternehmen gleichgerichteten Interessen¹⁾.

Entscheidende Bedeutung wird vielmehr der rechtlichen Form, nicht einmal dem mit ihr verbundenen Merkmal der Haftungsbeschränkung, zugesprochen²⁾.

bb) Verlustausgleich

Im Sinne dieser Grundsätze wurde es von KFH und BfH abgelehnt, Verluste der Einmann-GmbH mit Gewinnen des Gewerbebetriebs des Alleingesellschafters oder umgekehrt Verluste des Alleingesellschafters mit Gewinnen der Einmann-GmbH auszugleichen und dadurch die körperschaftsteuerliche Selbständigkeit der Einmann-GmbH aufzuheben.

In dem dem KFH-Urteil v. 7.11.1928³⁾ zugrunde liegenden Sachverhalt erleidet ein Gesellschafter einer GmbH aus der Übernahme von Bürgschaften für Verpflichtungen der GmbH Verluste. Die Verluste stehen nach Ansicht des KFH mit den Kapitaleinkünften des Gesellschafters in Zusammenhang, nicht aber mit den gewerblichen Einkünften, es sei denn, es könnte ein eigener Gewerbebetrieb des Gesellschafters angenommen werden.

1) Vgl. S. 5 ff.

2) So besteht auch bei einem Einzelunternehmer mit kleinem persönlichem Vermögen praktisch eine Beschränkung der Haftung auf das Betriebsvermögen.

3) RStBl 1929, S. 60.

Auf Grund seiner Gesellschafterstellung ist der Gesellschafter aber nur dann gleichzeitig Gewerbetreibender, wenn er sich der Gesellschaft lediglich als vorgeschobener Person zur Ausübung eines eigenen Gewerbetriebs bedient.

Das kann nach den Ausführungen des RFH aber "nur ausnahmsweise angenommen werden, wenn die Rechtsverhältnisse zwischen den Gesellschaftern und den in die Form von juristischen Personen gekleideten Gesellschaften so ausgestaltet wären, daß die Gesellschaft alle Geschäfte unmittelbar für Rechnung der Gesellschafter tätigen würde und daher keine eigenen Gewinne oder Verluste erleiden könnte".

An der durch das Urteil vorgenommenen scharfen Trennung der Steuersubjekte der Einmann-Gesellschaft und ihres Alleingesellschafters hält der RFH auch im Urteil v. 14.3.1934¹⁾ fest. In dem fraglichen Sachverhalt war strittig, ob auf Darlehen eines Einzelunternehmers an seine Einmann-GmbH Abschreibungen vorgenommen und damit ein indirekter Verlustausgleich bei dem Alleingesellschafter durchgeführt werden konnte .

Der RFH sprach sich dafür aus, daß die Verluste der Einmann-GmbH nur durch Abschreibung auf die zum Betriebsvermögen der Einzelunternehmung des Alleingesellschafters gehörigen Anteile an der Einmann-GmbH berücksichtigt werden können.

Die Trennung der Rechtssphären der Einmann-GmbH und des Alleingesellschafters wird auch in dem Urteil des RFH v. 7.6.1939²⁾ eingehalten.

Der RFH geht in dem Urteil von folgendem Sachverhalt aus: Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer (Beschwerdeführer) einer mit Verlust arbeitenden GmbH hat sich bei seiner Geschäftsführung - wenigstens in allen wesentlichen

1) RStBl 1934, S. 741.

2) StW 1939, Nr. 352

Verträgen - neben der Einmann-GmbH auch persönlich verpflichtet. Er hat sogar seine persönlichen Mittel wie ein unbeschränkt haftender Einzelkaufmann zur Verfügung gestellt, nachdem das Geschäftskapital schon bald verloren war.

Der Beschwerdeführer ist für 1929 und 1930 zur ESt veranlagt worden, ohne daß die Verluste der GmbH in Abzug gebracht wurden.

Das FG hat ebenfalls den Abzug der Verluste aus der GmbH für unzulässig erklärt.

Die Rechtsbeschwerde des Steuerpflichtigen führt mit folgender Begründung zur Aufhebung der Vorentscheidung durch den RFH:

"Der RFH hat stets betont, daß der Besteuerung nicht unterliegt, was scheint, sondern was tatsächlich ist. Es mag nun zwar sein, daß die GmbH als solche nicht auf dem Papier stand, sondern als rechtliches und wirtschaftliches Gebilde mit besonderer subjektiver Steuerpflicht als Körperschaft bestand. Daneben oder über der GmbH betrieb aber der Beschwerdeführer als Einzelkaufmann seine Geschäfte."

Nach Ansicht des RFH entstand so eine Art Teilhaberverhältnis beinahe in Form einer KG oder einer Geschäftsabteilung bzw. eines Tochterunternehmens im Betrieb des Beschwerdeführers. Jedenfalls könne nicht daran vorbeigegangen werden, daß der Beschwerdeführer im Wirtschaftsleben außerhalb der GmbH eine selbständige kaufmännische Tätigkeit entfaltet hätte. Der Beschwerdeführer hätte offenbar seinen Betrieb und den der GmbH als einen einzigen Betrieb aufgefaßt. Der RFH schließt dies daraus, daß der Beschwerdeführer aus seinem Privatvermögen erhebliche, mehr oder minder verlorene Einlagen in das Vermögen der GmbH gemacht hat, sowie daraus, daß er alle Verträge unmittelbar für eigene Rechnung getätigt hat.

Nach Ansicht des RFH entspricht es daher dem wahren wirtschaftlichen Sachverhalt im Sinne des § 1 StAnpG, vorliegendermaßen den Beschwerdeführer als Einzelkaufmann anzu-

sehen, der, teilweise unter Zuhilfenahme der GmbH, seine Geschäfte durchweg auch auf eigene Rechnung und Gefahr betrieben habe. Der Beschwerdeführer kann die Verluste, die er aus diesem seinem Gewerbebetrieb erlitten hat, an seinem sonstigen Einkommen abziehen.

Trotz des auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erreichten Verlustausgleichs gibt der RFH auch in diesem Urteil die Trennung der steuerlichen Selbständigkeit der Einmann-GmbH und des Alleingesellschafters nicht auf, da der Alleingesellschafter-Geschäftsführer seine Geschäfte durchweg auch auf eigene Rechnung und Gefahr betrieben hat¹⁾. Insofern ist die Zurechnung dieser Geschäfte zu dem Einzelunternehmen berechtigt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise klärt lediglich die rechtlichen Verhältnisse, ohne Grundlage eines Durchgriffs durch eine bestehende Einmann-GmbH zu sein.

cc) Organschaft

Auch die körperschaftsteuerliche Organschaft beachtet die aufgezeigten Grundsätze. Sie verhindert zwar wirtschaftlich die körperschaftsteuerliche Besteuerung der Organtochter, deren Ergebnis auf Grund des zwischen Organmutter und Organtochter geschlossenen bürgerlich-rechtlichen Ergebnisabführungsvertrages auf die Organtochter übertragen wird.

Doch auch nach dem Ergebnisabführungsvertrag stehen sich beide Vertragspartner als selbständige Rechts- und Steuer-

1) Gegensätzlicher Meinung ist Bühler, der ausführt, daß in diesem Urteil die Trennung zwischen Gesellschaft und Inhaber schließlich doch einmal aufgehoben wurde, nachdem der RFH mit dieser Idee gelegentlich schon geliebäugelt hätte, namentlich im RFH-Urteil v. 14.3.1934. (Bühler, Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften, a.a.O., S. 272; vgl. auch S. 175.)

subjekte gegenüber. Nicht einmal die Steuerpflicht der Organtochter wird aufgehoben, die ja trotz Ergebnisabführungsvertrag ihr eigenes Einkommen nach Abschnitt 31 KStR 1962 zu versteuern hat¹⁾.

Damit ist Wilser²⁾ recht zu geben, der es beanstandet, wenn die Organtheorie für den Bereich der Körperschaftsteuer als die Lehre von der steuerlichen Anerkennung der wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbständiger Wirtschaftssubjekte³⁾ oder als Fiktion einer Verschmelzung bezeichnet wird⁴⁾.

b) Durchgriff auf Grund der Bestimmungen über Scheingesellschaften und Scheinhandlungen (§ 5 Abs. 1 StAnpG)

Es ist genausowenig möglich, Einmann-Gesellschaften mbH als Gesellschaften mit dem wirtschaftlichen Gehalt einer Einzelunternehmung generell als Scheingesellschaften nach § 5 Abs. 1 StAnpG zu behandeln. Die Beschränkung der Haftung, die Veräußerlichkeit einzelner Anteile, die Steuerersparnis usw. können als ernsthaft Motive der Gründung oder der Fortführung einer Mehrpersonengesellschaft als Einmann-Gesellschaft angesehen werden. Doch wird man in Einzelfällen eine nicht ernsthaft Gründung bzw. Fortführung bejahen müssen. Die steuerliche Rechtsprechung hat allerdings, soweit bekannt, keiner Einmann-GmbH die Anerkennung auf Grund des § 5 Abs. 1 StAnpG versagt. Sie hat jedoch die grundsätzliche Möglichkeit der Anwendung des § 5 StAnpG betont. So wird im KFH-Urteil v. 26.2.1936⁵⁾ ausgeführt:

1) Vgl. auch das Gutachten v. 27.11.1956, BStBl 1957 III, S. 139 ff. (144).

2) Wilser, Otto: a.a.O., S. 55.

3) Schultze-Schlutius: Die Organtheorie, Essen 1955, S. 31 und Blümich-Klein-Steinbring: a.a.O., § 1 Anm. 56, 2, S. 79.

4) Bühler, Ottmar: Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, a.a.O., S. 272, 310 und 313.

5) RStBl 1936, S. 682.

"Es muß grundsätzlich, wenn nicht die Voraussetzungen des § 5 StAnpG gegeben sind, auch heute dabei bleiben, daß steuerlich eine Kapitalgesellschaft, die ein Unternehmen betreibt, als solche anerkannt wird, auch wenn es sich um eine sog. Einmann-GmbH handelt."

Da § 5 Abs. 1 StAnpG keinen Vorgänger in der AO hatte¹⁾, könnten vor 1935 allerdings Fälle einer Scheingründung auf Grund des § 9 AO²⁾ entschieden worden sein. So ist der Fall einer Einmann-AG bekannt, die nach dem Tenor des RFH-Urteils v. 20.12.1933³⁾ "schon nach § 9 AO nicht zu beachten gewesen wäre". Dem RFH lag es dabei nicht fern, "anzunehmen, daß die Gründung einer AG mit ihren Auswirkungen auch nach außen gar nicht dem wahren Willen des Beschwerdeführers entsprach, sondern daß sie nur die äußere Scheinform sein sollte, in der nun die Einkünfte aus der GmbH verwaltet werden".

Der RFH steht in diesem Urteil dicht vor der Anwendung der Bestimmungen über Scheingeschäfte - allerdings mit der Rechtsgrundlage des § 9 AO. Er hat am Ende auch in diesem Fall § 10 AO⁴⁾ zur Entscheidung herangezogen.

- c) Durchgriff auf Grund der Rechtsnorm über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 6 Abs. 1 und StAnpG)

Alle Einmann-Gesellschaften mbH als Gestaltungen anzusehen, die der Rechtsnorm des § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zu unterwerfen sind, verbietet die Überlegung, daß die Einmann-GmbH im Regelfall gegenüber der ihr wirtschaftlich gleichzustellenden Einzelunternehmung zunächst doppelt besteuert wird: die Gesellschaft durch die KSt, der

1) Vgl. S. 64.

2) = § 1 StAnpG in der heutigen Fassung.

3) StW 1934, Nr. 66.

4) = § 6 StAnpG in der heutigen Fassung.

Gesellschafter durch die ESt. Nur in besonders gelagerten Fällen wird die Einmann-GmbH einer gegenüber der vergleichbaren Einzelunternehmung geringeren steuerlichen Belastung ausgesetzt sein, die Voraussetzung für eine Anwendung des § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG ist.

Soweit bekannt, hat die Rechtsprechung lediglich zwei Einmann-Gesellschaften auf Grund des § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG die steuerliche Selbständigkeit abgesprochen. Beide Entscheidungen betreffen Einmann-Aktiengesellschaften¹⁾.

- 1) Dem ersten schon erwähnten RfH-Urteil v. 20.12.1933 (StW 1934, Nr. 66) liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Der Beschwerdeführer war Geschäftsführer einer GmbH in Deutschland, an der er zu 25 % beteiligt war. Er erstrebte Anerkennung, daß sein Kapitalanteil mit dem Gewinnanteil des laufenden Jahres an eine von ihm gegründete Aktiengesellschaft übergegangen ist, so daß der Betrag nicht mehr als sein einkommensteuerpflichtiges Einkommen behandelt werden kann. Sitz und Verwaltung der AG sollten im Ausland sein. Es sollte sich um eine Holdinggesellschaft zum Erwerb und zur Verwaltung von allerlei Beteiligungen handeln. Strittig ist die Anerkennung der AG. Der RfH beruft sich anfänglich auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 9 AO (= § 1 StAnpG in der heutigen Fassung), in seinen späteren Ausführungen auf § 10 AO (= § 6 StAnpG in der heutigen Fassung). Der Beschwerdeführer könne nicht bestreiten, daß es sich bei seinen Maßnahmen zumindest in weitem Umfang um das Bestreben der Steuerersparnis gehandelt habe, die auch erreicht worden sei, da ein Veräußerungsgewinn bei Übertragung der Anteile nicht angefallen sei. Daß es sich um einen Mißbrauch der Form der AG handle, nimmt der RfH ebenso wie das FG an, da es vor allem mißbräuchlich gewesen sei, "kurz vor der Gewinnausschüttung diese an sich unbedeutende AG mit einem Grundkapital von 20 000 RM zu gründen, um an sie hernach die Anteile des Beschwerdeführers an der GmbH unter den vom FG dargestellten ungewöhnlichen Bedingungen zu veräußern". Im Urteil des RfH v. 10.1.1935 (RStBl 1935 S. 148) wird ein zweiter Fall ähnlich entschieden. Die X-Gesellschaft in Holland hat Aktien der deutschen Y-Bank AG an die Z-Bank in Holland verkauft. Die X-Gesellschaft ist vollständig in der Hand des Beschwerdeführers. FA und FG haben nun den Beschwerdeführer als den für den Verkauf Verfügungsberechtigten zur Versteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 30 Abs. 3 EStG (= § 17 EStG-Veräußerung wesentlicher Beteiligungen - in der heutigen Fassung) herangezogen. Sie berufen sich darauf, daß ein

Beide Entscheidungen unterstellen die entschiedene Absicht einer Steuerersparnis bei der Gründung der Einmann-Aktiengesellschaft. In beiden Fällen liegen Gesellschaften ohne einen eigentlichen Geschäftsbetrieb vor, so daß der RFH mit Recht folgern konnte, daß eine Mißbrauchsgestaltung gegeben ist, die der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden durfte.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß Rechtsprechung und Schrifttum darin übereinstimmen, daß die grundsätzliche Zuordnung der Einmann-GmbH zu den Steuersubjekten des § 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG weder durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG noch unter Verweis auf die Bestimmungen der §§ 5 Abs. 1 bzw. 6 Abs. 1 und 2 StAnpG (Scheingeschäfte bzw. Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) mißachtet werden kann.

Die Maßgeblichkeit der Rechtsform reicht nach ihrer Ansicht so weit, Durchgriffe auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG auch in einzelnen Fällen zu verneinen. Auf Grund der Bestimmungen der §§ 5 Abs. 1 bzw. 6 Abs. 1 und 2 StAnpG sind dagegen Durchgriffe in Einzelfällen möglich.

Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nach § 10 AO (= § 6 StAnpG in der heutigen Fassung) vorliege.

Der RFH schließt sich dem FA und FG an. Er kommt mit dem FG zu dem Schluß, daß der Beschwerdeführer die X-Gesellschaft nur habe auftreten lassen, um die Aktien der Deutschen Y-Bank steuerfrei veräußern zu können. Ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts wird bejaht.

Der RFH schließt das Urteil mit der allgemeinen Feststellung ab, daß in der Regel ein Schein- oder Mißbrauchstatbestand vorliegt, wenn eine Gesellschaft nur zum Zwecke der Steuerersparnis gegründet wird, während ein eigentlicher Geschäftsbetrieb der Gesellschaft nicht stattfindet.

2. Ort der Geschäftsleitung (§ 1 Abs. 1 Satz 1 KStG)

Unbeschränkt steuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 1 Satz 1 KStG Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben.

Die Geschäftsleitung oder der Sitz im Inland ist nach § 15 Abs. 1 StAnpG dort zu suchen, wo sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Zur näheren Bestimmung des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung sind nach der Begründung zu § 15 StAnpG¹⁾ die gesamten tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles heranzuziehen.

Lediglich eine andere Ausdrucksweise ist es, wenn die Rechtsprechung²⁾ und die Autoren des Schrifttums³⁾ den Ort bestimmen wollen, von dem die wesentlichsten Willenserklärungen für die Geschäftsleitung abgegeben werden. Rechtsprechung und die Autoren des Schrifttums lassen dabei einzelne tatsächliche Merkmale entscheiden, wie:

1. Ort der Hauptbuch- oder Hauptkassenführung,
2. Wohnsitz des Prokuristen oder Handlungsbevollmächtigten,
3. Büroräume des leitenden Geschäftsführers; wenn keine Büroräume vorhanden sind: Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers.

In dem Urteil v. 3.7.1936⁴⁾ hatte der RFH nunmehr am Bei-

1) RStBl 1934, S. 1398 (1410).

2) RFH v. 20.12.1933, RStBl 1934, S. 140; v. 3.7.1934, RStBl 1934, S. 1078; v. 25.5.1937, RStBl 1937, S. 684; v. 23.6.1938, RStBl 1938, S. 949.

3) Hübschmann-Hepp-Spitaler: a.a.O., § 15 Anm. 3, S. 2; Blümich-Klein-Steinbring: a.a.O., § 1, S. 13.

4) RStBl 1936, S. 804.

spiel einer Einmann-Aktiengesellschaft angenommen, daß die wesentlichsten Willenserklärungen von dem alleinigen Aktionär, der nicht Vorstand war, getroffen wurden. Der RFH bediente sich bei der Auslegung des Sachverhalts der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 1 Abs. 3 StAnpG und führte aus¹⁾, daß allein

"entscheidend ist, an welchem Ort tatsächlich die Oberleitung des Unternehmens ausgeübt wird ... Liegt es so, daß der die Gesellschaft beherrschende Gesellschafter sich nicht auf den Einfluß aus seinen Gesellschaftsrechten beschränkt, sondern bei wichtigen Geschäften selbst das entscheidende Wort spricht, daß er als Seele und Kopf der Geschäftsführung anzusehen ist und die gesetzlichen Vertreter nur seine ausführenden Organe sind, dann ist es nicht rechtsirrig, in ihm den wirklichen Oberleiter des Unternehmens zu sehen."

Der RFH greift in dem angeführten Urteil insoweit durch die Selbständigkeit der Einmann-GmbH auf den Alleingesellschafter durch, als der Wohnsitz des an der Leitung formalrechtlich unbeteiligten Alleingesellschafters zur Bestimmung des Sitzes der Geschäftsleitung herangezogen wird. Der RFH begründet seine Entscheidung mit den bei einer Einmann-Gesellschaft herrschenden tatsächlichen Verhältnissen.

1) RStBl 1936, S. 805.

3. Die Einmann-GmbH als Verfolgte im Sinne des § 7a
Abs. 2 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1
Satz 1 KStG und § 15 Ziff. 1 KStDV

Die Bestimmungen des § 7a EStG über die Bewertungsfreiheit für bewegliche Wirtschaftsgüter Vertriebener und Verfolgter sind nach § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG im Zusammenhang mit § 15 Ziff. 1 KStDV auch auf Körperschaften anzuwenden.

Einem in diesem Zusammenhang ergangenen BFH-Urteil, dem Urteil v. 27.5.1952¹⁾, liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Eine steuerpflichtige Verlags-GmbH wurde im Jahre 1946 zur Herausgabe der Tageszeitung einer politischen Partei durch drei Mitglieder der Partei gegründet, die jedoch nach übereinstimmender Auffassung der Steuerpflichtigen (Stpfl) und der Finanzverwaltung lediglich als Treuhänder der Partei anzusehen waren.

Bis 1933 war die Tageszeitung der gleichen politischen Partei bei einer GmbH verlegt worden, deren Gesellschafter ebenfalls Treuhänder der Partei waren. Die GmbH wurde von der NSDAP übernommen.

Der Forderung der beschwerdeführenden GmbH, Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG für ihre neuangeschaffenen beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zuzulassen, entsprach weder das FA noch das FG.

1) BStBl 1952 III, S. 201.

Der Rechtsbeschwerde wurde vom BFH stattgegeben, da der entscheidende Senat die Vorschrift des § 7a EStG in Verbindung mit § 6 KStG nicht für eine lediglich auf natürliche Personen abgestellte Vorschrift hielt. Der BFH dehnte die Anwendung der Vorschrift für folgende Fälle aus¹⁾:

1. Eine dem KStG unterworfenen Körperschaft war selbst politisch verfolgt. - Die Fälle werden selten sein, da eine politische Verfolgung in der Regel eine Auflösung oder Überführung auf eine nationalsozialistische Gesellschaft zur Folge hatte.
2. Die natürlichen Gesellschafter der Körperschaft gehörten zu dem Kreis der politisch Verfolgten.
3. Die nicht natürliche Gesellschafterin - z.B. ein (nicht) rechtsfähiger Verein (Partei) - wurde politisch verfolgt.

Der BFH sieht es in dem vorliegenden Sachverhalt für erwiesen an, daß die nicht natürliche Gesellschafterin politisch verfolgt wurde, da die alleinige Gesellschafterin der steuerpflichtigen GmbH, die frühere politische Partei, in ihrer Gesamtheit aus dem politischen Leben ausgestoßen worden sei (vgl. Gesetz gegen die Neubildung politischer Parteien v. 14. Juli 1933, RGBI I, S. 479, sowie Gesetz über die Einziehung volks- und staatsfeindlichen Vermögens v. 14. Juli 1933, RGBI I, S. 479). Daher dürfte ihr die Eigenschaft als politisch Verfolgte kaum abgesprochen werden können.

Wiederum greift die Rechtsprechung des BFH durch die Rechtsperson der Einmann-GmbH auf die Person des Alleingesellschafters durch, dessen persönliche Eigenschaften für die Besteuerung herangezogen werden. Durchgriffsgrundlage ist die Normenanwendung. Die vorliegende Entscheidung zeigt, daß mit ihrer Hilfe auf persönliche Eigenschaften sich beziehende Normen dadurch auf Körperschaften angewandt werden können, daß auf die hinter der juristischen Person stehenden Gesellschafter durchgegriffen wird.

1) BStBl 1952 III, S. 202.

4. Verlustabzug nach § 10d EStG in Verbindung mit
§ 6 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 15 Ziff. 1 KStDV

a) Durchgriff auf Grund der Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 2 und 3 StAnpG)

Die Rechtsprechung des RFH und BFH hat sich mehrfach zu der Frage geäußert, ob Verluste einer Einmann-GmbH aus Vorjahren bei dem Einzelunternehmen des Alleingesellschafters bzw. Verluste des Einzelunternehmens des Alleingesellschafters aus Vorjahren bei der Einmann-GmbH mit steuerlicher Wirkung nach § 10d EStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG und § 15 Ziff. 1 KStDV in Abzug gebracht werden können oder ob die Maßgeblichkeit der Rechtsform dies verhindere.

In dem Sachverhalt, der dem RFH-Urteil v. 2.7.1941¹⁾ zugrunde lag, machte ein Einzelunternehmer Verluste der Rechtsvorgängerin seiner Einzelunternehmung, einer GmbH, bei seiner Einzelunternehmung als Verlustabzug geltend. Während des Bestehens der GmbH war er Alleingesellschafter der GmbH.

Der RFH lehnte den Verlustabzug mit folgender Begründung ab:

Das Recht auf Geltendmachung des Verlustabzugs sei ein Recht, das an die Persönlichkeit dessen geknüpft sei, der den Verlust erlitten habe, und das weder durch Rechtsgeschäft unter Lebenden noch von Todes wegen auf einen anderen übergehen könne. Dies könne nur dann ausnahmsweise anerkannt werden, wenn zwischen Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger eine steuerliche Personengleichheit bestene.

Eine solche Personengleichheit bestene aber zwischen einer Einmann-Gesellschaft und ihrem Alleingesellschafter nicht. Die Einmann-Gesellschaften seien grundsätzlich als selbständige Rechtspersonen anzusehen und nicht ihrem einzigen Gesellschafter gleichzustellen. Wer zwischen sich und dem Verkehr aus irgendwelchem Grunde ein neues Unternehmen mit eige-

1) RStBl 1941, S. 658.

ner Rechtspersönlichkeit einschiebe, müsse die aus diesem Gebilde entstehenden steuerlichen Folgen tragen.

Ausdrücklich geht der RFH auf die wirtschaftliche, betriebliche und organisatorische Gleichheit zwischen der früheren Einmann-GmbH und der jetzigen Einzelfirma ein, die jedoch nicht zu einer Identifizierung von Gesellschaft und Gesellschafter führen kann. Die steuerliche Selbständigkeit der Einmann-GmbH bleibt durch das Urteil streng gewahrt. Ein Durchgriff auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise findet nicht statt.

Der dem BFH-Urteil v. 8.1.1958¹⁾ zugrunde liegende Sachverhalt ist anders gelagert.

Eine Mehrpersonen-GmbH hatte in den Vorjahren Verluste erlitten, denen sich ein Vergleich anschloß. Ein Gesellschafter erwarb die restlichen Anteile und änderte den Gesellschaftszweck, indem er von einem Einzelkaufmann dessen Anlagevermögen pachtete. Der Einzelkaufmann, dessen Unternehmen weiterbestehen blieb, wurde an der GmbH beteiligt.

FA und FG lehnten die Personengleichheit der Verlust-GmbH und der jetzigen GmbH trotz Identität der Rechtspersönlichkeit ab. Der BFH schloß sich an und verwarf die Rechtsbeschwerde der beschwerdeführenden GmbH.

Von Bedeutung ist, daß sich der RFH nicht auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise beruft. Es sei schwierig und zweifelhaft,

"ob und unter welchen Voraussetzungen im einzelnen die wirtschaftliche Betrachtung des § 1 Abs. 2 StAnpG zu einer Verneinung der Personengleichheit bei Anwendung der Vorschrift des Verlustabzugs führen kann und wie die Grenze zu ziehen ist gegenüber einer wirtschaftlich gebotenen und zweckmäßigen Änderung der Satzung und des Gegenstands des Unternehmens und einem wirtschaftlich berechtigten Wechsel der Gesellschafter, die zu keiner Unterbrechung der Rechtsgleichheit führen".

1) BStBl 1958 III, S. 97.

Er entscheidet vielmehr auf Grund des § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG.

Zusammenfassend kann ein Durchgriff beim Verlustabzug auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 1 Abs. 2 und 3 StAnpG bei beiden Urteilen verneint werden. Die Trennung zwischen Einmann-Gesellschaft und Alleingesellschafter wird nicht aufgehoben; die Identität der Rechtspersönlichkeit wird trotz der Verschiedenheit der Gesellschafter beachtet.

- b) Durchgriff auf Grund der Rechtsnorm über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 6 Abs. 1 und 2 StAnpG)

Die Entscheidung des zuletzt angeführten Urteils vom 8.1.1958¹⁾ zeigt, daß der RPH einen Durchgriff durch die Rechtsform der Einmann-GmbH im Zusammenhang mit einem Verlustabzug für möglich hält, wenn die Voraussetzungen der Rechtsnorm des § 6 Abs. 1 und 2 StAnpG über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts erfüllt sind.

Bei dem schon geschilderten Sachverhalt werden die Voraussetzungen des § 6 StAnpG - die ungewöhnliche Gestaltung und der entscheidende Zweck der Steuerersparnis - vom BFH unter Hinweis auf die Ausführungen des FGs bejaht. Das FG sei bei der Würdigung des Sachverhalts zu der Überzeugung gekommen,

"daß die Kapitalerhöhungen, die Anteilsabtretungen und die Umgestaltung der Beschwerdeführerin keinen anderen Zweck gehabt haben können, als den Verlustabzug zum Handelsobjekt der Gesellschafter zu machen... Die von den beiden Gesellschaftern der Beschwerdeführerin getroffenen Maßnahmen waren nicht in erster Linie darauf gerichtet, durch die Übernahme einer anderen geschäftlichen Betätigung die früheren Verluste im Interesse der Beschwerdeführerin auszugleichen."

1) BStBl 1958 III, S. 97.

Der Verlustabzug wird damit vom BFH versagt, die Selbständigkeit der früheren Einmann-GmbH, der jetzigen Mehrpersonen-GmbH, aufgegeben und auf den bzw. die Gesellschafter durchgegriffen.

Das FG Münster kam in seinem Urteil v. 27.8.1959¹⁾ bei einem unrichtig gelagerten Fall zu dem entgegengesetzten Ergebnis der Anerkennung eines Verlustabzugs.

Dem Urteil liegt als Sachverhalt zugrunde, daß eine GmbH von ihrem jetzigen Alleingesellschafter, der Mitgründer war, nach Änderung des Firmennamens und des Geschäftsgegenstands Aufgaben zugewiesen bekommen hatte, die bisher von einer neben der GmbH betriebenen Einzelfirma des Alleingesellschafters ausgeübt worden waren. Dies geschah, um die Verluste der Vorjahre bei der GmbH auszunützen.

Das FG entscheidet bei Würdigung des Sachverhalts, daß wirtschaftlich verständliche, berechnigte und nicht nur steuerliche Erwägungen eine Rolle gespielt haben. Man müsse daher

"die Beschwerdeführerin für das gesamte Kalenderjahr 1955 nicht nur bürgerlich-rechtlich, sondern auch steuerrechtlich als ein und dieselbe Person betrachten".

Blencke²⁾ empfindet dieses Urteil als weitgehend, aber auf der Linie einer erweiterten Betonung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der bürgerlich-rechtlichen Betrachtung im neueren Steuerrecht.

5. Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 KStG)

Die Rechtsprechung zu Fragen der Einmann-GmbH erörterte nicht alle Durchgriffe, die mit verdeckten Gewinnausschüttungen verbunden sein können. Die Urteile des RFH und BFH

1) EFG 1960, S. 106.

2) Blencke: Einmann-GmbH, Zweckänderung des Unternehmens und Verlustausgleich, FR 1961, S. 265.

werden deshalb durch die zu Mehrpersonen-Gesellschaften ergangenen Urteile ergänzt, wenn in einzelnen Urteilen auf die Übereinstimmung mit den Grundsätzen der Rechtsprechung zu Fragen der Einmann-GmbH ausdrücklich hingewiesen wird, oder wenn - auch ohne diesen ausdrücklichen Hinweis - die Grundsätze übertragen werden können, und die Erörterung von grundlegender Bedeutung für die steuerliche Behandlung der Einmann-GmbH ist.

Dabei müssen die Durchgriffsfälle der verdeckten Gewinnausschüttung von Erscheinungen abgegrenzt werden, die ihnen bei oberflächlicher Betrachtung gleichgestellt werden können:

1. Kein Durchgriff liegt vor, wenn nicht sicher ist, ob oder welche bürgerlich-rechtliche Gestaltung gewählt wurde. Der Durchgriff setzt eine gültige und eindeutige bürgerlich-rechtliche Rechtsbeziehung zwischen der Einmann-GmbH und ihrem Alleingesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person voraus. So ist es z.B. nicht als Durchgriff anzusehen, wenn aus den vertraglichen Abmachungen nicht ersichtlich ist, ob der Alleingesellschafter-Geschäftsführer seine Dienste als Dritter auf der Grundlage des Dienstvertrages oder in seiner Eigenschaft als Gesellschafter im Auftragsverhältnis zur Verfügung gestellt hat und die Rechtsprechung auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse die Gesellschafterstellung der Besteuerung zugrunde legt.
2. Kapitalveränderungsbeschlüsse, wie Herabsetzung des Stammkapitals und Ausgabe eigener Aktien, werden von der Rechtsprechung in einigen Fällen¹⁾ bei der Einmann-GmbH nicht anerkannt. Es werden Gewinnausschüttungen angenommen. Diese Beschlüsse betreffen den Gesellschafter aber schon

1) RFH v. 27.3.1935, RStB1 1935, S. 650; v. 27.1.1937, RStB1 1937, S. 855; v. 13.4.1937, RStB1 1937, S. 583.

in seiner Eigenschaft als Gesellschafter, nicht als Dritten. Es wird von der Rechtsprechung lediglich eine andere gesellschaftsrechtliche Behandlung angenommen. Insofern kann in ihnen kein Durchgriff durch die Selbständigkeit der Einmann-GmbH erkannt werden¹⁾.

Im einzelnen umfaßt der Durchgriff durch die Rechtsform der Einmann-GmbH auf dem Wege über verdeckte Gewinnausschüttungen drei Fälle²⁾:

1. Ein bürgerlich-rechtlicher Vertrag ist nicht ernstlich gewollt und nicht tatsächlich, sondern nur der äußeren Form nach durchgeführt. - Der Durchgriff erfaßt den gesamten Vertrag.
2. Die in dem Vertrag vereinbarten Vergütungen sind den Leistungen nicht angemessen. - Der Durchgriff erfaßt den unangemessenen Teil der Vergütungen.
3. Die in dem Vertrag vereinbarten Vergütungen betreffen zurückliegende Veranlagungszeiträume. - Der Durchgriff erfaßt alle Vergütungen.

Ist ein bürgerlich-rechtlicher Vertrag nicht e r n s t - l i c h g e w o l l t und nicht t a t s ä c h l i c h d u r c h g e f ü h r t , so sind die gesamten Leistungen verdeckte Gewinnausschüttungen (z.B. sämtliche Bezüge eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers, die Darlehensbeträge sowie die gesamten Darlehenszinsen eines dem Alleingesellschafter gegebenen Darlehens).

Vergütungen sind u n a n g e m e s s e n , soweit sie angemessene Vergütungen nicht erreichen oder übersteigen. Die

1) Wilser, Otto: a.a.O., S. 110.

2) Es wird auf die von Westerfelhaus-Glade angeführte Einteilung Bezug genommen, die durch das Aufholverbot ergänzt wird (Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 43).

Beurteilung der Angemessenheit der Bezüge enthält u.a. schwierige Überlegungen über den objektiv richtigen Gegenwert für die Leistung der Gesellschaft bzw. des Alleingesellschafters oder der ihm nahestenenden Person über den angemessenen Zins bei Darlehensverträgen, über angemessene Pensionsbezüge und den angemessenen Pachtzins. In diesem Zusammenhang zeigt sich die große Bedeutung der Betriebswirtschaftslehre, deren Methoden beitragen können, einige der Probleme zu lösen.

Die vorzunehmende Untersuchung verläßt sich bei der Bestimmung der Angemessenheit der Leistungen auf die zahlreichen Untersuchungen der Rechtsprechung und des Schrifttums. Sie begnügt sich neben allgemeinen Hinweisen bei den einzelnen Verträgen mit der Feststellung, daß der unangemessene Teil der Vergütung einen Durchgriff durch die bürgerlich-rechtliche Rechtsform der Kapitalgesellschaft auf die Person des Alleingesellschafters oder eine ihm nahestehende Person darstellt.

Die Einmann-GmbH und der Alleingesellschafter haben die Wahl, die Entgelte für Leistungen des Alleingesellschafters oder einer ihm nahestehenden Person diesem als Drittem oder als Gesellschafter zuzurechnen. Gesellschaft und Gesellschafter müssen sich an der einmal für den Veranlagungszeitraum getroffenen Wahl festhalten lassen. Aus diesem Grundsatz folgt, daß im Veranlagungszeitraum nicht geltend gemachte Betriebsausgaben zu einem späteren Zeitpunkt nicht a u f g e h o l t werden können.

a) Zuflüsse an den Alleingesellschafter

aa) Darlehen

Nach § 607 BGB. empfängt bei einem Darlehen eine Person - der Darlehensnehmer - von einer anderen Person - der Darlehensgeber - Geld oder andere vertretbare Sache. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, diese dem Darlehensgeber in Sachen von gleicher Art, Güte und Menge zurückzuerstat-
ten.

aaa) Anerkennung der Verträge

Bei der Interessenidentität von Gesellschaft und Alleinge-
sellschafter können Zahlungen an den Alleingesellschafter
auf der Rechtsgrundlage des Darlehens und der Gesellschaf-
terstellung beruhen. Die Rechtsprechung kennt keine Vermu-
tung zugunsten oder zuungunsten des Darlehensvertrags bzw.
der Gewinnausschüttung. Sie entscheidet auf Grund tatsäch-
licher Anhaltspunkte.

Bürgerlich-rechtlich gültig geschlossene Darlehensverträge
zwischen Einmann-GmbH und ihrem Alleingesellschafter¹⁾ wer-
den von der steuerlichen Rechtsprechung anerkannt, wenn sie
ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt sind. Als
Kriterium ist die vergleichbare Gestaltung bei Dritten her-
anzuziehen.²⁾

Grundsätzlich sind dabei keine Formvorschriften zu beach-
ten. Auf das Vorliegen von Darlehensverträgen kann sogar

1) In den folgenden Untersuchungen wird lediglich von
Alleingesellschafter, nicht mehr zusätzlich von der
ihm nahestehenden Person gesprochen.

2) Vgl. die Ausführungen über die engere Fassung des Be-
griffs der verdeckten Gewinnausschüttung auf S. 87.

aus schlüssigen Handlungen geschlossen werden. Weil jedoch bei den nahen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter Gewinnausschüttungen gegeben sein können, empfiehlt die steuerliche Rechtsprechung eine klare Gestaltung - zu der auch die Schriftform gehört -, wenn die Beteiligten nicht Gefahr laufen wollen, daß die Finanzbehörden den Vertrag nicht anerkennen¹⁾. Neben der klaren Gestaltung werden von der steuerlichen Rechtsprechung Merkmale der tatsächlichen Durchführung der Verträge zur Beurteilung herangezogen.

aaaa) Rechtsprechung des RFH

Der RFH beschäftigt sich im Urteil v. 8.8.1929²⁾ mit der steuerlichen Anerkennung eines Darlehensvertrags zwischen einer Gesellschaft und ihrem alleinigen Gesellschafter. Dem Urteil liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Im Jahre 1925 hat der Geschäftsführer und alleinige Gesellschafter der Firma F.M. GmbH aus der GmbH 18 406,-- RM entnommen. Die Beträge wurden als Kassenbestand geführt, aber als Darlehen bezeichnet. Im Jahre 1926 hat der Alleingesellschafter 5 000,-- RM zurückgezahlt. Die Rückzahlung wurde vom Darlehen abgebucht.

Das Finanzgericht hatte in seiner Vorentscheidung entschieden, daß die Entnahme in Höhe von 18 406,-- RM Gewinnausschüttung, die Rückzahlung in Höhe von 5 000,-- RM eine ka-

1) Vgl. vor allem das BFH-Urteil v. 31.7.1956, BStBl 1956 III, S. 288 (289), mit dem Verweis auf die gleichlautenden Urteile v. 22.8.1951, BStBl 1951 III, S. 181; v. 17.10.1951, BStBl 1951 III, S. 223; v. 6.12.1955, BStBl 1956 III, S. 17; v. 14.2.1956, BStBl 1956 III, S. 151; v. 11.10.1955, BStBl 1955 III, S. 397 sowie Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 361 ff.

2) RStBl 1929, S. 556.

pitalverkehrsteuerpflichtige Darlehensgewährung durch den Alleingesellschafter darstelle.

Der RFH hob die Vorentscheidung des FG auf. Er ging in seiner Begründung allgemein davon aus, daß insbesondere bei den Geschäften des alleinigen Gesellschafters einer GmbH mit der Gesellschaft die äußere Form, in die die Geschäfte gekleidet werden, vielfach nicht entscheidend sein kann. Außerdem sei nicht der äußere Tatbestand, sondern das wirtschaftlich erstrebte Ergebnis der steuerlichen Beurteilung zugrunde zu legen. So sei in der Regel eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, wenn der alleinige Gesellschafter einer GmbH der Gesellschaft Beträge zur Bestreitung des laufenden normalen Lebensunterhalts entnimmt, weil das ausgesetzte Gehalt dazu nicht ausreicht. Im vorliegenden Falle habe der Beschwerdeführer zwar im Jahre 1925 ganz außergewöhnlich hohe Ausgaben infolge von Krankheitsfällen gehabt. Der Senat könne aber dem Finanzgericht darin, daß die außergewöhnlichen Kosten den laufenden Kosten der Lebenshaltung gleichzusetzen seien, nicht beitreten. Auch scheine das festgesetzte Gehalt von 8 200,-- RM bei dem kleinen Haushalt des Beschwerdeführers nicht so auffallend gering bemessen, um daraus schon den Schluß ziehen zu können, der Beschwerdeführer sei zur Deckung der normalen Kosten des Lebensunterhalts darauf angewiesen, neben seinem Gehalt auch Gewinnausschüttungen zur Bestreitung des Unterhalts heranzuziehen.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann nach Ansicht des RFH weiter dann in Frage kommen, wenn der Beschwerdeführer bei der Entnahme der Beträge nicht die Absicht gehabt hat, diese Gelder dem Geschäft wieder zuzuführen. Der RFH führt aus, daß die zutreffende Ermittlung der Willensrichtung eines Pflichtigen in derartigen Fällen Schwierigkeiten biete, da in der Regel lediglich das tatsächliche spätere Verhalten eines Pflichtigen entsprechende Schlüsse zulassen werde. Die Finanzämter müßten sich, wenn zur Zeit der Veranlagung keine einigermaßen sicheren Anhaltspunkte für die Absichten eines

Pflichtigen vorhanden seien, gegebenenfalls mit einer vorläufigen Veranlagung nach § 82 AO helfen.

Der RFH bejaht im vorliegenden Falle, hauptsächlich auf Grund der zurückgezahlten 5 000,-- RM und der Argumente des Beschwerdeführers, er habe die restliche Rückzahlung nur wegen der anfallenden Kapitalverkehrsteuer unterlassen, die Absicht der Rückzahlung des Restbetrages und damit das Vorliegen eines Darlehens.

Die Entscheidung ist wie folgt zu würdigen: Voraussetzung der steuerlichen Anerkennung eines Darlehensvertrags zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter ist die Rückgabe des nur zeitweilig überlassenen Geldes oder anderer vertretbarer Sachen¹⁾.

Es muß allgemein und bei dem hier vorliegenden Sachverhalt, fraglich sein, ob von der Verwendung der entnommenen Beträge zum Lebensunterhalt auf das Fehlen einer Rückzahlungsabsicht geschlossen werden kann. Auch für die Lebensführung verwandte Beträge können in Darlehensform gekleidet sein und zurückgezahlt werden.

Im vorliegenden Fall hat der RFH bei der Beurteilung der Rückzahlung weniger Gewicht auf die Verwendung als vielmehr auf die schon erfolgte Rückzahlung eines Teilbetrages und auf die auf Grund der Teilrückzahlung glaubhaft erscheinende Behauptung des Steuerpflichtigen gelegt, daß er die Absicht gehabt habe, auch den Restbetrag zurückzuzahlen.

Interessant sind die Ausführungen des RFH über die Schwierigkeiten, die Willensrichtung eines Pflichtigen in den Fällen zu erkennen, in denen lediglich das tatsächliche spätere Verhalten eines Pflichtigen entsprechende Schlüsse zuläßt.

1) Vgl. auch Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 161.

Der RFH verzichtet hier auf eine Vermutung nach der einen oder anderen Seite und macht den Finanzämtern den Vorschlag, gegebenenfalls eine vorläufige Veranlagung vorzunehmen.

Im Urteil v. 29.11.1933¹⁾ führt der RFH die Grundsätze seiner Rechtsprechung über Darlehen fort. Der Beschwerdegegner des diesem Urteil zugrunde liegenden Falles ist Mitinhaber zweier Firmen (A und Y) und Alleingesellschafter zweier Gesellschaften mbH (Z & Co GmbH und K - GmbH). Die Z & Co GmbH hat im Steuerabschnitt 1928 an die Schwesterfirma (K-GmbH) sowie an 2 Firmen (R.P. und S & Co) Darlehen gegeben, deren Mitinhaber bzw. Inhaber Vettern bzw. ein Neffe des Beschwerdegegners sind.

Das Finanzamt behandelte die Darlehen als verdeckte Gewinnausschüttungen; der Beschwerdegegner legte dagegen Einspruch, nach erfolglosem Einspruch Berufung beim Finanzgericht ein.

Das Finanzgericht gab dem Beschwerdegegner Recht.

Eine Rechtsbeschwerde des Finanzamts folgte, bei der geltend gemacht wurde, das Finanzgericht hätte nicht ausreichend geklärt, ob eine Gewinnausschüttung vorläge. Im Hinblick auf das Urteil des RFH v. 8.8.1929²⁾ hätte geprüft werden müssen, ob nicht bereits die zur Zeit der Darlehensgewährung vorliegenden Umstände zu der Annahme berechtigten, daß der Steuerpflichtige mit der Rückzahlung der Darlehen nicht oder nur nebensächlich gerechnet hätte. Mit den an die K-GmbH gewährten Darlehen hätte der Beschwerdegegner deren Betrieb erweitern wollen, das Finanzgericht hätte also die Verwendung der durch das Darlehen gewonnenen Mittel feststellen müssen. Große Bedeutung mißt das Finanzamt sodann dem Mangel einer Sicherheit bei diesem, aber auch bei den an die Unternehmen

1) RStBl 1934, S. 392.

2) RStBl 1929, S. 556.

der Verwandten gegebenen Darlehen bei. Das Finanzgericht hätte prüfen müssen, ob der Steuerpflichtige nicht von vornherein den Verlust der Darlehen als wahrscheinlich angesehen hätte.

Durch die Rechtsbeschwerde wurde die Vorentscheidung wegen eines Rechtsirrtums und wegen ungenügender Beweisführung aufgehoben, und die Sache wurde an das Finanzgericht zurückverwiesen. Nach Ansicht des RFH ist die Auffassung des Finanzgerichts nicht frei von Rechtsirrtum. Insbesondere bei den Geschäften des alleinigen Gesellschafters einer GmbH mit der GmbH kann die äußere Form, in die die Geschäfte gekleidet sind, nicht entscheidend sein, und der steuerlichen Beurteilung ist nicht der äußere Tatbestand, sondern das wirtschaftlich erstrebte Ergebnis zugrunde zu legen. Der RFH kommt auf der Grundlage dieses, auch an anderer Stelle¹⁾ ausgesprochenen, Grundsatzes zu einer Überprüfung des Darlehens an die K-GmbH: Es sei zwar als Darlehen buchmäßig durch Zinsgutschrift verzinst worden, stelle aber im wirtschaftlichen Endergebnis nichts anderes dar als die Entnahme der Beträge aus der Z-GmbH und deren Zuführung an die ebenfalls dem Beschwerdegegner gehörige K-GmbH als Einlage. Auch der völlige Erlaß des Darlehens in den beiden darauffolgenden Jahren hätte das Finanzgericht zu einer Überprüfung veranlassen müssen, ob der Darlehensvertrag wirklich ernsthaft gewollt war.

Die Vorentscheidung wurde in Betreff dieses Darlehens aufgehoben.

Bei den Darlehen an die Unternehmen der Verwandten wurde vom RFH eine erneute Prüfung nicht für notwendig gehalten, obwohl bei der Firma S & Co ebenfalls lediglich geschäftsübliche Zinsen ausgemacht waren und nur die Firma K.P. zusätzlich zu den Zinsen einen Sicherungsübereignungsvertrag mit der Firma Z & Co geschlossen hatte. Für diese unter-

1) Vgl. z.B. S. 122.

schiedliche Behandlung sprach, daß diese Darlehen in den nächsten Jahren nicht erlassen wurden. Die Vorentscheidung wurde in Betreff dieser Darlehen nicht aufgehoben.

In dem vorliegenden Urteil werden vom RFH zwei neue Merkmale zur Entscheidung der Ernstlichkeit von Darlehen einer Einmann-GmbH an den Alleingesellschafter herangezogen: die Verzinsung und die Sicherung der Darlehen. Beide Merkmale sind jedoch nicht begriffsnotwendig mit dem Darlehensvertrag verbunden¹⁾.

Bei dem "Darlehen" an die K-GmbH gibt daher auch nicht die Verzinsung, sondern die mangelnde Absicht der Rückzahlung den Ausschlag für die Behandlung der Beträge als Entnahme aus der Z-GmbH und als Einlage in die K-GmbH. Die fehlende Absicht wird aus dem völligen Erlaß des Darlehens in den beiden darauffolgenden Jahren geschlossen. Ein fremder Darlehensgeber wird in der Regel kaum die Neigung haben, das Darlehen ganz zu erlassen. Ganz in diesem Sinn lassen Westerfelhaus-Glade²⁾ Ausnahmen von dieser Regel nur in seltenen Fällen zu, so, wenn durch einen Teilerlaß die vollständige Zahlungsfähigkeit des Darlehensnehmers und damit ein Konkurs vermieden und zum anderen der Restbetrag gerettet wird. Sie verweisen auf das RFH-Urteil v. 17.1.1933³⁾.

Bei den Darlehen an die Unternehmen der Verwandten werden Verzinsung und Sicherung vom RFH mit zur Entscheidung herangezogen; auch bei ihnen liegt das Hauptgewicht auf der Absicht der Rückzahlung. Sie wird bejaht, da diese Darlehen

1) Der BFH hat dies für die Verzinsung in seinem Urteil v. 16.9.1958 (BStBl 1958 III, S. 451) ausdrücklich ausgesprochen. In dem Urteil bejahte er die Ernsthaftigkeit eines Darlehens, obwohl keine Verzinsung vereinbart war.

2) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 169.

3) StW 1933, Nr. 426.

in den nächsten Jahren nicht erlassen wurden.

In seinem Urteil v. 14.9.1935¹⁾ befaßt sich der RFH mit einer Gesellschaft, bei welcher der Beschwerdeführer zusammen mit seiner minderjährigen Tochter die gesamten Geschäftsanteile besitzt.

Gewinne wurden nie ausgeschüttet, doch hat der Beschwerdeführer in der Zeit von 1926-1932 bei der GmbH unverzinsliche Darlehen in Höhe von 109 160,-- RM aufgenommen. Die in den Jahren 1930-1932 entnommenen Beträge in Höhe von insgesamt 58 000,-- RM hat das FA als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Das Finanzgericht schließt sich der Behandlung durch das Finanzamt mit der Änderung an, daß die Festsetzung der Steuer vorläufig erfolgt, weil über das wirtschaftlich erstrebte Ergebnis immer noch eine Ungewißheit verbleibe. Die endgültige Behandlung als Gewinnausschüttung wird davon abhängig gemacht, ob der Beschwerdeführer die strittigen Beträge innerhalb von 3 Jahren zurückzahlt.

Der RFH bestätigt das Urteil des Finanzgerichts und weist die eingelegte Rechtsbeschwerde zurück. Er führt zuerst allgemein über die Anerkennung von Darlehen sinngemäß aus: Auf die Bezeichnung als Darlehen komme es nicht an. Besonders wenn entsprechende Gewinne vorliegen oder wenn die Beträge unverzinslich gewährt werden oder wenn sie einen wesentlichen Teil des Stammkapitals betragen, könne die Annahme berechtigt sein, daß die Kapitalgesellschaft sachlich nicht Darlehen gewähren wolle. Ein Darlehen könne nur dann vorliegen, wenn alle Umstände dafür sprechen, daß der Gesellschafter ernstlich bestrebt war, die erhaltenen Beträge in absehbarer Zeit zurückzuzahlen.

1) RStB1 1936, S. 107.

Anschließend kommt der RFH auf die Gründe zu sprechen, die im vorliegenden Fall für eine Gewinnausschüttung und gegen ein Darlehen sprächen. Die GmbH hätte an einen Fremden kein unverzinsliches und - im Vergleich zum gesamten Vermögen - so beträchtliches Darlehen gegeben. Auch bestünden keine Vereinbarungen über Kündigung, Tilgung und Rückzahlung. Die Beträge seien nur im Hinblick auf das Rechtsmittel zurückgezahlt worden.

Abschließend spricht der RFH aus, das FG habe die Überzeugung gewinnen können, daß sich der Beschwerdeführer bei seinen Handlungen nicht als Anteilseigner, sondern als Unternehmer betrachtet habe.

Die Entscheidung ist wie folgt zu würdigen: Der RFH mißt auch in diesem Urteil der Rückzahlung das Hauptgewicht bei der Beurteilung der Ernstlichkeit der Darlehen zu. Die Verzinsung wird von ihm dagegen nur kurz, die Sicherung überhaupt nicht erwähnt.

Fraglich muß allerdings sein, ob sämtliche von ihm erwähnten Umstände gegen die Rückzahlung sprechen. Dem Einwand, daß keine Rückzahlung der Darlehen anzunehmen sei, wenn entsprechende Gewinne vorliegen, liegt der Gedanke zugrunde, eine notwendige Gewinnausschüttung werde durch Darlehen verdeckt. Nach Westerfelhaus-Glade¹⁾ wird mit einer solchen Argumentation jedoch die freie Willensbildung der Gesellschaften in unzulässiger Weise eingeschränkt. Westerfelhaus-Glade verstehen darunter die wirtschaftliche Freiheit einer Kapitalgesellschaft, auch Überschußvermögen zu besitzen. Ihnen ist beizustimmen. Gerade bei großer Liquidität wird es einer Gesellschaft möglich sein, Darlehen zu geben.

Auch die Höhe des Darlehens - wesentlicher Teil des Stammkapitals, im Vergleich zum Vermögen beträchtliches Dar-

1) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 163 f.

lehen - spricht nicht unbedingt gegen die Rückzahlung. Bei entsprechenden Vereinbarungen und Sicherheiten werden auch an Dritte größere Darlehen gegeben.

Bei dem vorliegenden Urteil ist aber zu unterstellen, daß der RFH weniger den hohen Gewinnen und den hohen Darlehensbeträgen als vielmehr den Bestimmungen über Kündigung, Tilgung und Rückzahlung das ausschlaggebende Gewicht beigemessen hat. Nach Westerfelhaus-Glade¹⁾ liegt in ihnen der Schlüssel zur Beurteilung dafür, "ob ernstlich an eine Rückgewähr gedacht ist". Westerfelhaus-Glade nehmen dabei an, daß nur Kündigungs- und Tilgungsabmachungen, die nicht gegen allgemein wirtschaftliche Grundsätze verstoßen, für die Ernstlichkeit sprechen.

Im vorliegenden Urteil hat nun der RFH Tilgungsbestimmungen mit der Klausel "in absehbarer Zeit" als ernsthaft anerkannt. Im übrigen schließt er sich dem FG an, das den Vorschlag im RFH-Urteil v. 8.8.1929²⁾ befolgt und auf eine vorläufige Veranlagung beschieden hatte. Die endgültige Behandlung wird davon abhängig gemacht, ob der Beschwerdeführer die strittigen Beträge innerhalb von 3 Jahren zurückzahlt oder nicht.

Von Interesse ist die abschließende Feststellung des RFH, daß das FG die Überzeugung gewinnen konnte, der Beschwerdeführer habe sich bei seinen Handlungen nicht als Anteilseigner, sondern als Unternehmer gefühlt. Der RFH führt die sich darin ausdrückende wirtschaftliche Identität zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter - in diesem Fall zwischen beherrschter Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter - zwar an, baut jedoch seine Überprüfung der Ernstlichkeit der Darlehensverträge auf die mit Dritten vergleichbare Gestaltung auf.

1) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 165 f.

2) RStB1 1929, S. 556.

Zur Ergänzung sei das Urteil des RFH v. 9.8.1932¹⁾ angeführt. Diesem Urteil liegt kein bürgerlich-rechtlich eindeutig geschlossener Darlehensvertrag zugrunde. Es kann damit nicht zum Durchgriff führen²⁾. Das ausschlaggebende Gewicht der objektiven Merkmale, insbesondere der Rückzahlung, zeigt sich jedoch auch in diesem Fall.

In dem vorliegenden Sachverhalt war weder in den Büchern der Einmann-GmbH noch sonst (etwa in Gesellschafterbeschlüssen) ein Anhalt dafür zu finden, daß die dem Alleingesellschafter gegebenen Gelder Darlehen sein sollten. Der RFH nahm auch, wie das Finanzgericht, an, daß nach den vorliegenden Verhältnissen der Beschwerdeführer (Alleingesellschafter) bei der Entnahme des strittigen Betrages nicht die Absicht hatte, diesen Betrag zurückzuzahlen.

Das Urteil läßt erkennen, daß der RFH in der Beurteilung der steuerlichen Anerkennung wesentlich strenger vorgeht, wenn keine Abmachungen getroffen werden; aus denen eindeutig hervorgeht, daß ein Darlehensvertrag bürgerlich-rechtlich geschlossen wurde. Eine Vorläufigkeit des Bescheides wird nicht erwogen; die spätere Rückzahlung spricht nicht dafür, daß von vornherein die Absicht bestand, die Gelder zurückzuzahlen.

Im Urteil des RFH v. 27.1.1937³⁾ wird eine Einmann-GmbH betrachtet, deren Anteile der verstorbene Ehegatte der Beschwerdeführerin, Max A., 1924 von seinem Bruder und Mitgesellschafter, Otto A., der aus der Gesellschaft ausschied, erworben hatte, und zwar mit der Verpflichtung, den Kaufpreis der Anteile im Nennbetrag von 600 000,-- RM an der A.-GmbH in monatlichen Raten von 5 000,-- RM zu zahlen und

1) StW 1932, Nr. 1016.

2) Vgl. S. 117.

3) RStB1 1937, S. 854.

mit 6 v.H. jährlich zu verzinsen. Er wurde dadurch alleiniger Gesellschafter der GmbH.

Max A. und, nach seinem Tod, seine alleinerbende Ehefrau (Beschwerdeführerin) entnahmen der GmbH die Beträge, die notwendig waren, um den Verpflichtungen gegenüber Otto A. nachzukommen. Bei der GmbH erschienen die Entnahmen als unverzinsliches Darlehen. Durch Vertrag vom 12. Mai 1931 erwarb die GmbH von der Beschwerdeführerin Geschäftsanteile im Nennbetrag von 210 000,-- RM mit der Verpflichtung, die restlichen Verbindlichkeiten gegenüber Otto A., die sich gleichfalls auf 210 000,-- RM beliefen, als Selbstschuldnerin zu erfüllen.

Sowohl vom FA als auch vom FG wird der Erwerb der eigenen Anteile, das Rechtsgeschäft zwischen Einmann-Gesellschaft und Alleingesellschafter, nicht anerkannt.

Die der Firma zinslos entnommenen Darlehen werden als verdeckte Gewinnausschüttung betrachtet, ebenso die Zahlungen der GmbH an Otto A. auf Grund des Vertrages vom 12. Mai 1931:

"Darlehen lägen nur dann vor, wenn es sich auch sachlich um Darlehen handeln würde, wenn also damit gerechnet worden wäre, daß die Beschwerdeführerin die Beträge zurückzahlen sollte. Nach den auf tatsächlichem Gebiet liegenden Feststellungen des FG...war dies jedoch nicht der Fall."

In dem vorliegenden Zusammenhang ist lediglich der die Darlehen betreffende Teil des Urteils von Interesse. Die dazu vom RFH gemachten Ausführungen sind wenig ergiebig. Der RFH bezieht sich auf die seitnerige Behandlung eines einem Einmanngesellschaftler gegebenen unverzinslichen Darlehens in der Rechtsprechung. Darüber hinaus enthält das Urteil lediglich den schon angeführten allgemeinen Verweis, daß Darlehen nur dann vorlägen, wenn es sich auch sachlich um Darlehen handle, wenn also damit gerechnet werden würde,

daß die Beschwerdeführerin die Beträge zurückzahle.

Es bleibt lediglich zu vermuten, daß das FG in seinen Feststellungen auf Merkmale abgestellt hat, die schon in den vorangegangenen Urteilen zur Beurteilung der Ernsthaftigkeit herangezogen wurden.

bbbb) Zusammenfassende Würdigung der Rechtsprechung
des RFH

Die Rechtsprechung des RFH greift durch bürgerlich-rechtliche Darlehensverträge - auch klar gefaßte - zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter auf den Alleingesellschafter in seiner Eigenschaft als Gesellschafter durch, wenn die Verträge nicht ernsthaft gewollt und nicht tatsächlich durchgeführt sind. Sie entscheidet über die Ernsthaftigkeit und die tatsächliche Durchführung nach objektiven Merkmalen, den Verhältnissen wie bei Dritten. Besonders Gewicht mißt sie der Rückzahlung, weniger Gewicht der Verzinsung und Sicherung der Darlehen bei.

Die seit Abschluß des Vertrages bis zum Urteilsspruch erfolgte Rückzahlung spricht dabei in der Regel für, der tatsächliche Erlaß in der Regel gegen die Ernstlichkeit der Darlehen.

Die Beurteilung der Ernsthaftigkeit bereitet dann Schwierigkeiten, wenn die Darlehen im Zeitpunkt des Urteilspruchs weder zurückgezahlt noch erlassen worden sind. In diesen Fällen muß auf das vermutliche spätere Verhalten des Steuerpflichtigen eingegangen werden. Wirtschaftlich sinnvolle Vereinbarungen über Kündigung, Tilgung und Rückzahlung in absehbarer Zeit sind Anhaltspunkte, die für die Ernstlichkeit sprechen. Der steuerlichen Anerkennung steht entgegen, daß die Darlehensbeträge zum Lebensunterhalt verwendet werden, daß sie einen wesentlichen Teil des Stammkapitals aus-

machen oder daß sie im Vergleich zum gesamten Vermögen beträchtlich sind - Argumente, die nicht ganz stichhaltig vom RFH gegen die Ernstlichkeit der Darlehen ins Feld geführt werden. Weitere Annaltspunkte für oder gegen die Ernstlichkeit sind denkbar.

Kann eine Entscheidung nicht getroffen werden, so sollen sich die Finanzämter nach Ansicht des RFH gegebenenfalls mit einer vorläufigen Veranlagung behelfen, wie sie vom RFH im Urteil v. 14.9.1935¹⁾ tatsächlich praktiziert wurde.

Die Urteile vermeiden die Erörterung der subjektiven Absichten der Beteiligten. Sie stellen nicht die Frage, ob von den Beteiligten ein Darlehen oder eine Gewinnausschüttung beabsichtigt war. Sie enthalten sich außerdem in der Regel jedes Hinweises, ob eine Umdeutung auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ein Leihgeschäft oder eine Mißbrauchsgestaltung vorliegt. Lediglich in den Ausführungen zu seinem Urteil v. 8.8.1929²⁾ bezieht sich der RFH ausdrücklich auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Von Interesse für die späteren Ausführungen ist, daß der KFH die wirtschaftliche Identität zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter in allen angeführten Urteilen nicht als alleinigen Anhaltspunkt gegen die Ernstlichkeit des Darlehens benützt. Insbesondere stellt er keine Vermutung auf, daß ein Darlehen in der Regel nicht gegeben sei. Die Beweislast fällt den Finanzbehörden zu.

cccc) Rechtsprechung des BFH

Der BFH hat sich im Urteil v. 16.9.1958³⁾ zu Darlehensverträgen zwischen einer Einmann-GmbH und ihrem Alleingesellschafter geäußert.

1) RStBl 1936, S. 107.

2) RStBl 1929, S. 556.

3) BStBl 1958 III, S. 451.

Dem Urteil liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH (Beschwerdeführerin) hatte laufend Beträge entnommen, die die Beschwerdeführerin als Darlehen an den Gesellschafter verbuchte. Sie betrugen am 31.12.1948 5 000,-- DM, am 31.12.1950 43 500,-- DM und am Ende des Jahres 1951 54 000,-- DM. Zu diesem Zeitpunkt bereinigte die Beschwerdeführerin die Bilanz nach ihrer Angabe in der Weise, daß die Darlehen als Kapitalentnahmen des Gesellschafters behandelt und über das gemäß § 35 des DM-Bilanzgesetzes (DMbG) gebildete DM-Bilanzrücklagekonto ausgebucht wurden.

Das FA behandelte die Ausbuchung als verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter und nahm eine Mindestbesteuerung nach § 17 KStG vor, da das Wirtschaftsjahr 1951 einen Verlust aufwies.

Das FG folgte dem FA.

Der BFH kommt zu demselben Ergebnis. Er führt aus, daß Entnahmen aus der Gesellschaft nicht selten nur als Darlehen bezeichnet werden. Eine Rückzahlung sei von vornherein nicht ernsthaft beabsichtigt. Solche Fälle kämen besonders häufig bei sogenannten Einmann-Gesellschaften und sogenannten Familiengesellschaften vor. Hier werde die Gesellschaft von den Gesellschaftern gewöhnlich wie ein ihnen gehörendes Personenunternehmen behandelt.

Gerade bei diesen Gesellschaften bestehe für die Finanzbehörden Anlaß zur Prüfung, ob im Einzelfalle die "Darlehen" wirtschaftlich und rechtlich tatsächlich den Charakter von Darlehen haben oder ob sie nicht von vornherein Gewinnausschüttungen sind. Ein Maßstab bei dieser Prüfung sei, ob die Gesellschaft auch einem Fremden, der nicht ihr Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Verhältnissen, ein Darlehen zu geben bereit wäre¹⁾.

1) Der BFH verweist auf das RFH-Urteil v. 14.9.1935 (RStbl 1936, S. 107).

Wesentliche Anhaltspunkte seien, daß das Darlehen in angemessener Frist zurückgezahlt wird und die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Darlehensnehmers Sicherheit für die Rückzahlung bieten. Als nicht wesentlich wird die Verzinsung angesehen¹⁾. Doch ist sie, ebenso wie der Verwendungszweck des Darlehens, zu berücksichtigen.

Zusammenfassend will der BFH eine verdeckte Gewinnausschüttung bei Darlehen bejahen, wenn dem Darlehensnehmer "auf unabsehbare Zeit ohne Sicherheit und vielleicht sogar zinslos fortgesetzt steigende Beträge als Darlehen" gegeben werden, "die der andere zum Lebensunterhalt im weitesten Sinne verwendet und infolgedessen wahrscheinlich nicht zurückzahlen kann". In diesen Fällen liege schon in der Hingabe der Beträge eine verdeckte Gewinnausschüttung. Es sei aber auch möglich, daß ein von der Gesellschaft hingegebener Betrag zunächst ein echtes Darlehen ist, aber im Laufe der Zeit zu erkennen ist, daß mit der Rückzahlung nicht zu rechnen sei. Hier liege die Gewinnausschüttung in dem Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens (Erlaß der Darlehensforderung).

Im übrigen sei dies eine Frage der tatsächlichen Feststellung, die unter Berücksichtigung aller Umstände zu treffen sei. Je mehr aber die Interessen der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter steuerlich miteinander verflochten seien, um so mehr müsse verlangt werden, daß die Beteiligten klare Verhältnisse schaffen und in Zweifelsfällen durch Anführung von Tatsachen zur Aufklärung beitragen.

Das Urteil wiederholt in ausführlicher und genauer Form die Grundsätze des KFH. Insbesondere sieht es einmal davon ab, den Steuerpflichtigen die Beweislast für die Ernsthaftigkeit des Darlehensvertrages tragen zu lassen. Die Beteiligten haben lediglich klare Verhältnisse zu schaffen und in Zweifelsfällen durch Anführung von Tatsachen zur Aufklärung

1) Der BFH verweist auf das KFH-Urteil v. 14.9.1935 (RStBl 1936, S. 107).

beizutragen. Zum anderen verzichtet es, wie die Urteile des RFH, in der Identität zwischen Gesellschaft und Gesellschafter einen selbständigen Anhaltspunkt gegen die Anerkennung eines Darlehensvertrages zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter zu sehen¹⁾.

Ein Satz des Urteils deutet allerdings auf die neuere Rechtsprechung des BFH zur Frage der Pensionsrückstellungen hin²⁾, die der wirtschaftlichen Identität zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter erhöhte Bedeutung beigemessen hat: "Hier wird die Gesellschaft von den Gesellschaftern gewöhnlich wie ein ihnen gehörendes Personenunternehmen behandelt." Das Urteil zieht daraus jedoch lediglich den Schluß, daß die Beteiligten bei stärkerer Verflechtung der Interessen von Gesellschaft und Gesellschafter klare Verhältnisse schaffen und in Zweifelsfällen noch mehr durch Anführung von Tatsachen zur Aufklärung beitragen müssten.

Daß der BFH die Rechtsprechung des RFH auf dem Gebiet der Darlehen fortsetzt, geht auch aus dem BFH-Urteil v. 5.5.1959³⁾ hervor. In dem Sachverhalt des Urteils sind Forderungen der Einmann-Gesellschaft an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer Hauptaktivum der Beschwerdeführerin. Sie wurden als Darlehen bezeichnet. Der BFH fordert in Übereinstimmung mit dem BFH-Urteil v. 16.9.1958⁴⁾, daß eine Prüfung stattfinden soll, ob ernsthaft an eine Rückzahlung dieser Beträge gedacht ist, die für Lebenshaltungskosten entnommen wurden.

1) Das Schrifttum ist hierin RFH und BFH gefolgt. Es begnügte sich mit einer kritischen Betrachtung aller für die vergleichbare Gestaltung bei Dritten von der Rechtsprechung angeführten Anhaltspunkte.
(Kapp: Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Darlehensverhältnissen, DStZ 1943, S. 198f.; Wallis, Hugo, v.: a.a.O., GmbH-Rdsch 1959, S. 208 ff.).

2) Vgl. S. 172 ff.

3) BStBl 1959 III, S. 372.

4) BStBl 1958 III, S. 451.

Zur Bekräftigung können auch die BFH-Urteile v. 6.12.1955¹⁾, v. 10.12.1957²⁾ und v. 18.11.1958³⁾ herangezogen werden, denen allerdings nicht Verhältnisse von Einmann-Gesellschaften mbH, sondern von beherrschten Gesellschaften zugrunde liegen⁴⁾. So stellt der BFH in seinem Urteil v. 6.12.1955¹⁾ die Vermutung auf, daß 7c-Darlehen normalerweise nur bei Laufzeiten von nicht mehr als 10 bis 15 Jahren gegeben sein werden.

Im Urteil v. 10.12.1957²⁾ nimmt er an, daß die Beteiligten mit der Vereinbarung einer Laufzeit der unverzinslichen 7c-Darlehen von fast 100 Jahren an eine Darlehensgewährung nicht gedacht und die Erträge der Mehrpersonen-Gesellschaft endgültig in ihr Vermögen überführt haben.

Mit Urteil v. 18.11.1958³⁾ hat der BFH - nach Westerfelhaus-Glade⁵⁾ mit Recht - eine Laufzeit von 52 Jahren in vollem Umfang als steuerlich zulässig anerkannt. Westerfelhaus-Glade⁶⁾ betonen in diesem Zusammenhang, daß bei der Beurteilung der angemessenen Laufzeit die Verhältnisse des Einzelfalles maßgebend seien und deshalb 10 jährige Tilgungsfristen unter bestimmten Voraussetzungen ebenso unangemessen wie 75 jährige Fristen angemessen sein könnten. Im allgemeinen sprächen allerdings allzulange Laufzeiten gegen eine Rückzahlung.

1) BStBl 1956 III, S. 80.

2) BStBl 1958 III, S. 69.

3) BStBl 1959 III, S. 4.

4) Vgl. auch die wenig ergiebigen Urteile v. 12.8.1960 (DB 1960, S. 1088) und v. 9.3.1962 (BStBl 1962 III, S. 338).

5) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 166.

6) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 167.

bbb) Angemessenheit der Leistungen

Steuerlich anerkannte Darlehensverträge zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter können unangemessene Leistungen enthalten, wenn bei Darlehen der Gesellschaft ein zu niedriger bzw. überhaupt kein Zins vereinbart¹⁾ oder bei Darlehen des Gesellschafters ein zu hoher Zins bezahlt wurde. Bei der Prüfung der Angemessenheit sind die Verhältnisse des einzelnen Falles ausschlaggebend, die mit Verhältnissen bei Dritten verglichen werden²⁾. Im allgemeinen bieten die auf dem Geld- und Kapitalmarkt üblichen Zinssätze einen Anhaltspunkt für die angemessene Höhe.

Im Rahmen dieser Arbeit wird nicht auf die speziellen Probleme der Bestimmung der Angemessenheit des Darlehenszinses eingegangen. Es wird u.a. auf die Ausführungen von Wallis³⁾, Westerfelhaus-Glade⁴⁾ und Weißenborn⁵⁾ verwiesen.

bb) Kauf eigener Anteile

In dem Sachverhalt des schon zum Teil besprochenen Urteils v. 27.1.1937⁶⁾ erwarb die Einmann-GmbH von ihrer Alleingesellschafterin (Beschwerdeführerin) durch Vertrag v. 12.5.1931 Geschäftsanteile im Nennbetrag von 210 000,-- RM mit der Verpflichtung, die restlichen Verbindlichkeiten gegenüber einem Vorgesellschafter, die sich gleichfalls auf 210 000,-- RM beliefen, als Selbstschuldnerin zu erfüllen. Vorausgegangen waren Zahlungen der Beschwerdeführerin an den

1) Vgl. das BFH-Urteil v. 25.10.1963 (BStBl 1964 III, S. 17), das im Falle eines an die benerrschenden Gesellschafter (Eheleute X.) gewährten zinslosen Darlehens eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des angemessenen Zinses von 6 % bejahte.

2) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 172.

3) Wallis, Hugo v.: a.a.O., GmbH-Rdsch 1959, S. 209 ff.

4) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 172 ff.

5) Weißenborn, Hans-Ulrich: Üblicher (angemessener) Zins bei verdeckter Gewinnausschüttung, BB 1959, S. 403.

6) Vgl. S. 130 f.

Vorgesellschafter, die sie durch Aufnahme unverzinslicher Darlehen bei der Einmann-GmbH finanziert hatte. Die Darlehen waren vom RFH nicht als Gewinnausschüttung behandelt worden¹⁾.

Einkommensteuerlich kann ein Erwerb der Anteile durch die GmbH im vorliegenden Fall vom RFH nicht anerkannt werden. Die Beschwerdeführerin ist tatsächlich alleinige Gesellschafterin geblieben. Es ist nicht gerechtfertigt, die Leistungen der GmbH an oder für die Gesellschafterin nunmehr anders zu beurteilen als die bisherigen Entnahmen in Form von zinslosen Darlehen, denen sie, wirtschaftlich betrachtet, gleichstehen. Es ist dies um so weniger gerechtfertigt, als auch 1931 bis 1933 dem Stammkapital der GmbH noch beträchtliche offene Rücklagen gegenüberstehen.

Ausdrücklich wird in der Urteilsbegründung darauf hingewiesen, daß sich die dargelegten Grundsätze nur auf die Einmann-GmbH beziehen. Bei Vorliegen einer Mehrheit von Gesellschaftern wären sie nur dann entsprechend anzuwenden, wenn die Gesellschaft im wesentlichen gleichmäßig von allen Gesellschaftern einen bestimmten Hundertsatz ihrer Kapitalanteile erwirkt.

Die Entscheidung ist wie folgt zu würdigen: Der RFH spricht eine allgemeine Vermutung gegen die Ernsthaftigkeit eines Erwerbs eigener Geschäftsanteile von dem Alleingesellschafter durch eine Einmann-GmbH aus.

Es fällt zweifellos schwer, sich Verhältnisse vorzustellen, die bei der Einmann-GmbH einen Erwerb eigener Anteile erforderlich machen und denen nicht die Absicht zugrunde liegt, auf diesem Wege Gewinne an den Alleingesellschafter auszuschütten.

In dem vorliegenden Urteil, aber auch in anderen Urteilen²⁾, haben RFH und BFH die Verhältnisse bei der Einmann-GmbH mit

1) Vgl. S. 130 f.

2) RFH v. 30.11.1932, StW 1933, Nr. 223; v. 27.3.1935, RStB1 1935, S. 650; v. 14.7.1936/13.4.1937, RStB1 1937, S. 583; BFH v. 16.2.1954, BStB1 1954 III, S. 201.

denen bei einer Mehrpersonen-Gesellschaft verglichen, deren Gesellschafter einen gleich hohen Hundertsatz ihrer Anteile an die Gesellschaft verkaufen. Auch bei ihr besteht der RFH auf einer Vermutung gegen die Ernstlichkeit des Kaufvertrags, die nur in Einzelfällen umgestoßen werden kann. Westerfelhaus-Glade¹⁾ führen als einen solchen Einzelfall die Veräußerung der erworbenen Anteile an einen Dritten an.

Bei der Einmann-Gesellschaft lassen sich nicht einmal in diesem Sonderfall Gründe für einen ernstlichen Erwerb der Anteile finden. Der Dritte hätte die Anteile ebensogut von dem Alleingesellschafter direkt erwerben können.

Der Einmann-Gesellschaft wird damit in keinem Fall eine Ernstlichkeit beim Kauf eigener Anteile unterstellt werden können. Man wird sogar in der Regel eine Steuerumgehungsabsicht annehmen können²⁾. Doch ist die Steuerumgehung nicht Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung, wie der BFH in dem schon angeführten Urteil v. 16.2.1954³⁾ festgestellt hat.

Von Bedeutung ist, daß der RFH in dem vorliegenden Urteil nicht mit der wirtschaftlichen Identität zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter, sondern mit der Ernsthaftigkeit des Vertrages argumentiert.

cc) Pachtverträge

Nach § 581 BGB verpflichtet sich in einem Pachtvertrag der Verpächter, dem Pächter den Gebrauch des verpachteten Gegenstands und den Genuß der Früchte, soweit sie nach den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft als Ertrag anzusehen sind, während der Pachtzeit zu überlassen. Der Pächter ist verpflichtet, dem Verpächter den vereinbarten Pachtzins zu zahlen.

1) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 242.

2) Ebenso Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 241 f.

3) Vgl. S. 139 Anm. 1.

aaa) Anerkennung der Verträge

Wesentlicher, nicht entbehrlicher Bestandteil jedes steuerlich anzuerkennenden Pachtvertrags sind die Berechnungsgrundlagen der Pacht¹⁾.

Bei nahen Beziehungen zwischen Verpächter und Pächter hat der BFH ferner die klare Vertragsgestaltung durch die Beteiligten zur Voraussetzung einer steuerlichen Anerkennung gemacht, um Mißbräuche auszuschließen²⁾.

Bei Pachtverträgen zwischen Einmann-Gesellschaft und Alleingesellschafter hat der hFH darüber hinaus die steuerliche Anerkennung von der Pachtdauer abhängig gemacht.

Dem Urteil v. 7.4.1936³⁾, in dem der hFH den zuletzt erwähnten Grundsatz ausspricht, liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer A. einer GmbH kauft das Gut X., das er ab 1. November 1929 einschließlich lebendem und totem Inventar an die Beschwerdeführerin (GmbH) verpachtet. Der Pachtvertrag läuft bis auf weiteres, ist aber jeweils zum 1. November eines Jahres mit jährlicher Kündigungsfrist, erstmals am 1. November 1930, kündbar. Außer dem Pachtpreis hatte die Beschwerdeführerin die Grundsteuer, die Versicherungsbeiträge, die Abgaben an Schule und Kirchen zu tragen und die Reparaturen und Instandsetzungsarbeiten zu übernehmen.

Aus der Bewirtschaftung des Gutes entstanden der Beschwerdeführerin Verluste, deren Abzug FA und FG nicht zulassen, sondern als verdeckte Gewinnausschüttung an den Alleingesellschafter betrachten.

1) BFH v. 31.7.1956, BStBl 1956 III, S. 288 f.

2) BFH v. 22.8.1951, BStBl 1951 III, S. 181.

3) RStBl 1936, S. 696.

Der hFH schließt sich dem FG und dessen Begründung an:

"Der von vornherein auffallende Umstand, daß eine Handelsfirma, die zur Hauptsache den Handel mit Kolonialwaren betreibt, sich ein Rittergut gepachtet habe, wäre nur dann verständlich, wenn die Beschwerdeführerin irgendwelche glaubhafte Gründe hätte dartun können, aus denen sie das Gut X. zu den vorerwähnten Bedingungen gepachtet habe.. Es habe in den fraglichen Jahren an landwirtschaftlichen Großbetrieben in angemessener räumlicher Lage zu der Stadt B. nicht gemangelt, die im guten Zustand gewesen seien und aus deren Ertrag die Beschwerdeführerin alsbald und ohne kostspielige Aufwendungen ihren Bedarf an landwirtschaftlichen Erzeugnissen ganz oder doch teilweise habe decken können. Statt dessen habe sie von ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer das Gut, dessen vernachlässigter Grund und Boden nach ihren eigenen Angaben für die beiden ersten Jahre große Verluste haben entstehen lassen, gerade nur für diese beiden Verlustjahre bindend gepachtet. Diese für die Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs völlig ungewöhnlich kurze Dauer der Vertragsbindung habe dem Alleingesellschafter und Verpächter A. die Möglichkeit gegeben, nach Beseitigung der erheblichen Mängel des Gutsbetriebes auf Kosten der Beschwerdeführerin das Pachtverhältnis wieder zu lösen.

Auf diese Weise habe die Beschwerdeführerin die Verlustjahre des Betriebs zu tragen genagt, während der Verpächter das Gut nach Überwindung der Mängel habe in eigene Bewirtschaftung nehmen können. Aus diesen Umständen entnehme das Gericht, daß die Beschwerdeführerin das Gut X. nicht in der geschilderten Weise übernommen haben würde, wenn nicht der Eigentümer ihr Alleingesellschafter und Geschäftsführer gewesen wäre. Die Betriebsverluste, die sie als Pächterin getragen habe, bedeuteten daher verdeckte Gewinnausschüttungen, die nach den vom RFH aufgestellten Grundsätzen den übrigen Gewinn der Beschwerdeführerin nicht schmälern dürften.

Das FG ist bei Beurteilung der Rechtslage von der zutreffen-

den rechtlichen Erwägung ausgegangen, daß die Pachtung eines Gutes durch eine Gesellschaft von ihrem Alleingesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, wenn die Gesellschaft an der Bewirtschaftung des Gutes selbst kein erhebliches Interesse hat und sie von vornherein mit Sicherheit damit rechnen muß, daß die Bewirtschaftung inr größere Verluste bringen wird. Eine solche Handlung entspricht nicht den Erianrungen des kaufmännischen Lebens. Sie ist nur denkbar und erklärlich bei Rechtsnhandlungen zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter...Das FG hat vor allem nicht verkannt, daß es an sich möglich und auch steuerlich anzuerkennen ist, daß eine Gesellschaft ein Gut von ihrem Alleingesellschafter pachtet und daß dabei auch unter Umständen in den ersten Jahren mit Sicherheit Verluste entstehen können, die als Betriebsverluste der Gesellschaft bei ihrer Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind. Mit Recht hat aber das FG die Auffassung vertreten, daß das grundsätzlich nur dann zu recntfertigen ist, wenn die Gesellschaft sich andererseits die Sicherheit verschafft, daß sie später auch die aus ihren Aufwendungen etwa fließenden Gewinne selbst haben wird. Daß es nach den Pachtbedingungen an dieser Sicherheit gefehlt hat, ist vom FG mit Recht festgestellt worden."

Die Würdigung des Urteils zeigt, daß FG und RfH in der Tatsache, daß eine Einmann-Gesellschaft ein Gut von ihrem Alleingesellschafter pachtet und dabei in den ersten Jahren Verluste entstehen, noch keinen Anlaß für eine verdeckte Gewinnausschüttung gesehen haben. Sie haben eine verdeckte Gewinnausschüttung im Hinblick darauf bejant, daß das Gut nur für die zwei nächsten Jahre - mit Sicherheit Verlustjahre - bindend gepachtet wurde.

Schwierigkeiten werden sich bei diesem Maßstab der längeren Vertragsbindung dann ergeben, wenn eine Pachtdauer von mehreren Jahren zwar vereinbart wurde, deren Durchführung aber von dem späteren Vernalten der Einmann-GmbH und des Allein-

gesellschafters abhängt. Da kein Urteil zu einem gleich oder ähnlich gelagerten Sachverhalt ergangen ist, kann lediglich vermutet werden, daß die Rechtsprechung des RFH in diesem Falle zum Hilfsmittel einer vorläufigen Veranlagung gegriffen hätte.

Abschließend bleibt festzustellen, daß sich der RFH bei der Beurteilung des Pachtvertrages zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter darauf beschränkt, die Ernstlichkeit des Vertrages anhand eines objektiven Merkmals - der Vertragsdauer - zu prüfen. Er verzichtet, wie in früheren Fällen, darauf, die Identität zwischen Einmann-Gesellschaft und Alleingesellschafter als selbständiges Argument gegen die Ernstlichkeit heranzuziehen.

bbb) Angemessenheit der Leistungen

Für angemessen wird immer der Pachtzins gelten müssen, den der Pächter einem unbeteiligten Dritten auch gezahlt haben würde¹⁾. So sind die von einer pachtenden Einmann-GmbH an den Alleingesellschafter gezahlten zu hohen Pachtzinsen ebenso unangemessen wie die zu niedrigen Zinsen eines pachtenden Alleingesellschafters.

Die Angemessenheit der Pachtzinsen ist insbesondere bei Betriebsverpachtungen schwierig zu bestimmen. Es kann in diesem Zusammenhang auf die ausführlichen Ausführungen von Knoppe²⁾, Westerfelhaus-Glade³⁾ und Heuer⁴⁾ verwiesen werden.

1) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 210 ff.

2) Knoppe, Helmut: Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Düsseldorf 1958, S. 125 ff.

3) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 210 ff.

4) Heuer, Gerhard: Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betriebsverpachtungen, GmbH-Rdsch 1959, S. 212 ff.

ccc) Aufholverbot

Im Urteil v. 31.7.1956¹⁾ spricht der BFH ein Aufholverbot für Pachtzinsen einer GmbH aus, an der der Gesellschafter-Geschäftsführer zu 75 %, seine Ehefrau zu 25 % beteiligt war. Der Gesellschafter-Geschäftsführer hatte im März 1947 seiner GmbH ohne vertragliche Grundlage Maschinen und Einrichtungsgegenstände seines ehemaligen Einzelbetriebs überlassen. Die Gesellschaft hatte erstmalig im März 1949 mit Wirkung für 1947 und 1948/I Pachtzinsen verbucht und am 15.6.1951 erhöhte Pachtzinsen für die zurückliegenden Jahre in die Bilanzen eingestellt. Der BFH hat einer rückwirkung der Pachtzinserhöhung die Anerkennung versagt.

dd) Dienstverträge

Nach § 611 BGB wird durch den Dienstvertrag derjenige, welcher Dienste zusagt, zur Leistung der versprochenen Dienste, der andere Teil zur Gewährung der vereinbarten Vergütung verpflichtet. Gegenstand des Dienstvertrags können Dienste jeder Art sein.

aaa) Anerkennung der Verträge

Die mit Diensten eines Alleingesellschafters einer Einmann-GmbH in Zusammenhang stehenden Vergütungen können auf der Grundlage eines ernsthaft gewollten und tatsächlich durchgeführten Dienstvertrags nach § 611 BGB oder auf der Grundlage eines unentgeltlichen Auftrags nach § 662 BGB gezahlt werden. Im ersten Falle stellt der Alleingesellschafter der Gesellschaft seine Dienste als Dritter, im zweiten Fall als Gesellschafter zur Verfügung. Die geleisteten Vergütungen sind steuerlich zum einen als Gehalt, zum anderen als Gewinnausschüttung zu behandeln.

1) BStBl 1956 III, S. 288.

Im Gegensatz zum Zivilrecht gilt im Steuerrecht der Grundsatz, daß keine Vermutung dafür spricht, daß der mitarbeitende Gesellschafter auf Grund eines Dienstvertrags tätig wird. Der Gesellschafter - auch der Alleingesellschafter - kann in seiner Eigenschaft als Gesellschafter unentgeltlich oder als Angestellter entgeltlich tätig sein¹⁾.

Grundsätzlich braucht die Einmann-GmbH keine Formvorschriften beim Abschluß von Dienstverträgen zu beachten. Es ist daher keine schriftliche Vereinbarung erforderlich; Dienstverträge werden auch durch schlüssige Handlungen geschlossen. Da eine zweite Rechtsgrundlage, die des Auftrages, möglich ist, empfiehlt es sich aber, wie beim Darlehensvertrag²⁾ für den Vertrag wegen des leichteren Nachweises eine klare Gestaltung zu wählen, wenn die Beteiligten nicht Gefahr laufen wollen, daß die Finanzbehörden den Vertrag nicht anerkennen³⁾. Zu einer klaren Vertragsgestaltung gehört aber die Schriftform.

Neben der klaren Vertragsgestaltung werden von RFR und BFH Merkmale der tatsächlichen Durchführung der Verträge zur Beurteilung der steuerlichen Anerkennung von Dienstverträgen zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter herangezogen.

Vielen der Urteile des RFR und BFH ist dabei gemeinsam, daß es bei den ihnen zugrunde liegenden Sachverhalten schon bürgerlich-rechtlich nicht eindeutig feststeht, ob ein Dienstvertrag vereinbart wurde. In diesen Fällen kann von einem Durchgriff nicht gesprochen werden, der bürgerlich-rechtlich gültige Verträge voraussetzt.

1) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 44.

2) Vgl. S. 121.

3) BFH v. 11.10.1955, BStBl 1955 III, S. 397; v. 31.7.1956, BStBl 1956 III, S. 288.

Analog der Rechtsprechung des KFH und BFH, die keinen Unterschied in der Behandlung ihrem rechtlichen Charakter nach nicht eindeutig feststehender Abmachungen und bürgerlich-rechtlich gültiger Dienstverträge kennt, werden auch in den folgenden Ausführungen beide Gruppen gemeinsam erörtert.

aaaa) Rechtsprechung des KFH

Im KFH-Urteil v. 26.7.1919¹⁾ beruft sich der KFH auf die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung über die Restsetzung von Geschäftsführerbezügen für den Alleingesellschafter einer Einmann-GmbH, um die Vermutung auszusprechen, daß steuerrechtlich wie bürgerlich-rechtlich ein Dienstvertrag vorlage. In enger Anlehnung an das Zivilrecht sieht er schon in der Entgeltlichkeit der Tätigkeit den Beweis für das Dienstverhältnis.

Nach denselben Grundsätzen entscheidet der KFH im Urteil v. 17.6.1924²⁾, in dem er einen Dienstvertrag zwischen einer Einmann-GmbH und ihrem Alleingesellschafter steuerrechtlich wie bürgerlich-rechtlich mit der Begründung ablehnt, es fehle an jedem Anhalt, daß der Gesellschafter gegen Entgelt beschäftigt gewesen sei.

Zu einer selbständigen steuerlichen Beurteilung geht der VI. Senat des KFH im Urteil v. 6.2.1929³⁾ über. Dem Urteil liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

1) Slg. Bd. 2, S. 183.

2) Slg. Bd. 14, S. 35.

3) RStBl 1929, S. 271.

Die alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin einer GmbH hat in den Jahren 1924 bis 1927 die zum Lebensunterhalt für sich und ihre Familie erforderlichen Beträge laufend in stets wechselnder Höhe aus der GmbH entnommen. Die Entnahmen wurden auf dem Privatkonto verbucht. Das beschwerdeführende Finanzamt will die Entnahmen als Gehalt der Gesellschafter-Geschäftsführerin behandeln und der Lohnsteuer unterwerfen.

Der RFH stimmt - in Übereinstimmung mit der Vorbenörde - nicht zu. Er geht bei seiner Begründung von der Anerkennung der Einmann-Gesellschaft als selbständigem Steuersubjekt aus und bejaht die Möglichkeit eines Angestelltenverhältnisses. Doch kann ein Angestelltenverhältnis nicht vermutet werden. Nach dem RFH wird bei der Einmann-Gesellschaft eher die umgekehrte Vermutung gelten können.

Nach weiteren allgemeinen Ausführungen geht der RFH auf den vorliegenden Fall ein. Es sei kein Angestelltenverhältnis anzunehmen, da von einem Arbeitsvertrag nirgends die Rede sei. Er sei auch nicht aus den Umständen zu entnehmen, denn es existiere kein Plan für die Höhe der Entnahmen; die Entnahmen würden auf einem Privatkonto gebucht, das hier infolge der rechtlichen Selbständigkeit der Gesellschaft den Charakter eines echten Debitorenkontos trage, weil die Gesellschafterin bei den Zahlungen nur dann von Gehaltszahlungen sprechen wolle, wenn Gewinn bestehe. Nach dem RFH ist dies eine "bedingungsweise Behandlung des wirtschaftlichen Gewinns, die nicht bindend ist".

Die Frage, ob wirtschaftlich eine Gewinnausschüttung vorliege, wird vom RFH verneint. Die GmbH habe in den letzten Jahren mit verhältnismäßig geringem Nutzen gearbeitet, der bei weitem nicht an die Summe der Entnahmen heranreiche. Wollte man die Entnahmen als Gewinnausschüttung behandeln, so würde das unannehmbare Ergebnis eintreten, daß die Gesellschaft weit mehr als ihr gesamtes Vermögen als Gewinn ausgeschüttet hätte.

Das Urteil ist wie folgt zu würdigen: Der KfH steht zuerst vor der Entscheidung, ob er die Einnahmen der Einmanggesellschafterin als Forderung oder als Gehalt behandeln soll. Davon zu trennen ist die zweite Frage, ob die Forderung bzw. Gehaltszahlung wirtschaftlich eine Gewinnausschüttung darstellt.

Der KfH lehnt das Vorliegen von Gehalt vor allem deshalb ab, weil die Beschwerdeführerin selbst die Entnahmen nur dann als Gehalt ansetzen will, wenn Gewinn gegeben ist. "Eine solche bedingungsweise Behandlung des wirtschaftlichen Gewinns als Unkosten der Gesellschaft" kann für die Steuerbehörden nicht bindend sein.

Die auf Grund von Entnahmen bestehende Forderung könnte eine Gewinnausschüttung darstellen. Der KfH lehnt dies ab, da dann das unannehmbare Ergebnis eintreten würde, "daß die Gesellschaft weit mehr als ihr gesamtes Vermögen als Gewinn ausgeschüttet hätte".

Der KfH gewinnt das vorliegende Ergebnis durch eine selbständige Beurteilung der Ernsthaftigkeit des Vertrags auf Grund von Merkmalen, die für oder gegen die Ernstlichkeit sprechen, wie: ein Plan für die Entnahmen, Buchungen der Entnahmen auf dem Privatkonto.

Der KfH weigert sich ausdrücklich, eine Vermutung zugunsten eines Liensvertrages aufzustellen. Er scheint eher einer Vermutung zuungunsten eines Angestelltenverhältnisses zuzuneigen und die Vermutung auf die wirtschaftliche Identität zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter zu stützen. Er kommt in diesem Zusammenhang zu folgenden interessanten Ausführungen¹⁾:

1) RStB1 1929, S. 272.

"Wenn es auch bei der sogenannten 'Einmann-Gesellschaft' infolge ihrer Anerkennung als selbständiges gewerbetreibendes Steuersubjekt rechtlich nicht ausgeschlossen ist, daß der die Gesellschaft völlig beherrschende Gesellschafter in ein besonderes Angestelltenverhältnis zu der Gesellschaft tritt, so kann doch ein solches Verhältnis keineswegs vermutet werden. Eher wird gerade bei der Einmann-Gesellschaft die umgekehrte Vermutung gelten können. In der Regel behandelt der Einmann-Gesellschafter den Betrieb der Gesellschaft wirtschaftlich wie seinen eigenen. Er will, wie der Einzelkaufmann, die - hier in besondere Form gekleidete - gewerbliche Erfolgsquelle für sich ausschöpfen, nicht aber sich in ein vom Erfolg der Gesellschaft unberührtes Abhängigkeitsverhältnis, dessen Inhalt Arbeitspflicht für andere, fremde Interessen ist, begeben. Es wird also sogar oft selbst bei Vorliegen eines mit dem Gesellschaftsvertrage nicht zusammenhängenden, offenkundigen, selbständigen Dienstvertrags in Zweifel gezogen werden können, ob nicht die wirtschaftliche Absicht weniger in der ernstlichen Begründung einer Dienstpflicht bestand, als vielmehr in der gleichmäßigen Ausschöpfung der Erfolgsquelle, also der Erzielung einer Gewinnausschüttung."

Der BFH ist allerdings weit davon entfernt, seine Entscheidung auf der wirtschaftlichen Identität aufzubauen, vielmehr entscheidet er auf Grund der oben angeführten objektiven Merkmale einer Gestaltung wie bei Dritten.

Im Urteil v. 20.3.1930¹⁾ mißt der VI. Senat des RFH der wirtschaftlichen Identität die ausschlaggebende Bedeutung bei. Er lehnt die Angestellteigenschaft eines die Gesellschaft wirtschaftlich beherrschenden Alleingesellschafters mit folgender Begründung ab:

"Wenn es vielleicht auch möglich ist, daß ein derartiger selbständiger Geschäftsführer neben seiner aus dieser besonderen Stellung erwachsenen Tätigkeit noch auf Grund besonderer ausdrücklicher oder stillschweigender Vereinbarung der Gesellschaft einzelne Dienste leistet, die auf eine abhängige Angestelltentätigkeit in dieser Beziehung hinweisen könnten, so tritt diese Tätigkeit gegenüber seiner die Gesellschaft wirtschaft-

1) RStB1 1930, S. 311.

lich beherrschenden sonstigen Stellung derart in den Hintergrund, daß man nicht sagen kann, er werde deswegen oder in diesen einzelnen Beziehungen zum abhängigen Angestellten der Gesellschaft. Im vorliegenden Fall können hiernach die Bezüge des Geschäftsführers nicht Arbeitslohn sein"

Der I. Senat des RFH geht im Urteil v. 3.6.1930¹⁾ von folgendem Sachverhalt aus:

Der einzige Gesellschafter und Geschäftsführer einer Einmann-GmbH hatte im Wirtschaftsjahr 1927/28 monatlich 1 000,-- RM sowie das Nutzungsrecht an einer Wohnung im Werte von jährlich 960,-- RM erhalten.

Ursprünglich wurden die Vergütungen des Alleingesellschafters bei der Veranlagung als Werbungskosten, vom Finanzgericht später als Gewinnentnahmen behandelt.

Der RFH gibt der rechtsbeschwerde des Einmanngesellschafters statt und rechnet die baren Bezüge zu den Werbungskosten. Der in diesem Urteil Recht sprechende I. Senat lehnt allerdings eine allgemeine Vermutung zugunsten eines Dienstverhältnisses bei einer im Gesellschaftsvertrag übernommenen entgeltlichen Geschäftsführung²⁾ ebenso ab wie eine Vermutung gegen einen Dienstvertrag, wie sie im obengenannten Urteil des VI. Senats v. 6.2.1929³⁾ vorsichtig ausgesprochen und im schon erwähnten RFH-Urteil v. 20.3.1930⁴⁾ angewandt wurde. In beiden Fällen wurde die Vermutung mit der wirtschaftlichen Identität zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter begründet. Der RFH macht vielmehr seine Entscheidung, ob ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht, vom Einzelfall abhängig.

1) RStBl 1930, S. 440.

2) Der RFH führt als Beispiel das obenangeführte Urteil v. 26. Juli 1919 an (Vgl. S. 147).

3) RStBl 1929, S. 271.

4) RStBl 1930, S. 311.

In dem vorliegenden Sachverhalt berücksichtigt er, daß es bei der ursprünglichen Gesellschaft 2 Geschäftsführer bei insgesamt 5 Gesellschaftern gegeben hat, an deren Angestellteneigenschaft nicht gezweifelt werden konnte. Wenn nun nach dem Ausscheiden der anderen Gesellschafter die Annahme aufgestellt werden sollte, daß der Geschäftsführer, der bisher unstreitig als Angestellter galt, sich trotz gleichbleibender Bezüge nicht mehr als solcher fühle, so müßten dafür Gründe beigebracht werden. Derartige Gründe ließen sich jedoch nicht finden.

Der I. Senat geht dann im einzelnen auf die schon in den vorangegangenen Urteilen vom VI. Senat geforderten Voraussetzungen einer Gestaltung wie bei Dritten ein, die in diesem Fall gegeben seien, wie:
das frühere Gehalt (in der Mehrpersonen-Gesellschaft bezogene Gehalt) wurde weiterbezogen,
keine willkürliche Entnahmen, sondern feste Summen,
buchmäßige Behandlung als Angestellter,
Angemessenheit der Bezüge.

Das Urteil des I. Senats des RFH v. 1.12.1931¹⁾ hat keine Einmann-GmbH, sondern eine Zweimann-GmbH zum Gegenstand. Ihre Gesellschafter sind Brüder; der eine ist als Geschäftsführer, der andere als technischer Leiter tätig. Der RFH bringt in diesem Urteil ausdrücklich die Grundsätze seiner Rechtsprechung bei der Einmann-GmbH zur Anwendung.

In dem sehr umfangreichen Urteil behandelt der RFH Gesichtspunkte, die für und gegen die Anerkennung von Dienstverträgen bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH sprechen und beschäftigt sich mit dem Problem, ob die den zwei Gesellschaftern einer GmbH gezahlten jährlichen Vergütungen verdeckten Gewinn darstellen oder nicht.

1) RstBl 1932, S. 546.

Das Finanzamt rechnet die Vergütungen als verdeckten Gewinn zu, da weder eine Vergütung im Gesellschaftsvertrag ausgemacht noch ein schriftlicher Arbeitsvertrag geschlossen sei. Über die Zahlung bestimmter Gehälter liege kein Beschluß der Gesellschafter vor. Die beiden Gesellschafter hätten nur mündlich vereinbart, so viel Geld der Gesellschaftskasse zu entnehmen, als ihre dringendsten Lebensbedürfnisse erheischten. Erst gegen Schluß des Jahres, wenn sich übersehen ließe, mit welchem Erfolg die Gesellschaft abgeschnitten hatte, wollten sie bestimmen, welche Entschädigung der Geschäftsstand zuliebe.

Insgesamt folgert das Finanzamt: Die Gesellschafter fühlten sich nicht als Angestellte, sie hätten sich nicht in ein vom Erfolg der Gesellschaft unberührtes Abhängigkeitsverhältnis begeben wollen, sie arbeiteten vielmehr auf Grund gesellschaftlicher Verpflichtungen. Außerdem behandelten sie die Gesellschaft als ihre ureigene Sache; die Beschwerdeführerin stünde ihnen nicht als ein selbständiges Wirtschaftssubjekt gegenüber.

Das Finanzgericht schließt sich der Auffassung des Finanzamts an. Es führt noch an, daß die den Gesellschaftern gegebenen Vergütungen nach den Gesellschaftsanteilen bemessen wurden, daß sie über Unkosten, nicht über Gehaltskonten gebucht und daß sie nicht der Lohnsteuer unterworfen wurden. Auch das Finanzgericht kommt zu dem Schluß, daß die Gesellschafter den Betrieb der GmbH als gewerbliche Erfolgsquelle wie ein Einzelkaufmann für sich hätten ausschöpfen, nicht aber sich in ein vom Erfolge der Gesellschaft unberührtes Abhängigkeitsverhältnis hätten begeben wollen.

Gegen die Entscheidung wurde Rechtsbeschwerde eingelegt, in der der Beschwerdeführer einmal argumentiert, die bei Einmann-Gesellschaften vom RFH¹⁾ aufgestellten Grundsätze könn-

1) RFH v. 6.2.1929, RStBl 1929, S. 271.

ten nicht auf Mehrpersonen-Gesellschaften übertragen werden, bei denen eine Vermutung dafür spreche, Vergütungen als Gehalt gelten zu lassen. Zum anderen hätten die Gesellschafter immer Gehalt bezogen; auch eine Verbuchung über Unkosten spreche nicht dagegen, da auch ein Gehaltskonto ein Unkostenkonto darstelle.

Die Rechtsbeschwerde führt mit folgender Begründung zur Aufhebung der Vorentscheidung:

Die vom RFH¹⁾ für Einmann-Gesellschaften aufgestellten Grundsätze lassen sich wohl auf Gesellschaften übertragen, bei denen, wie im vorliegenden Fall, mehrere Gesellschafter, die miteinander verwandt sind, zugleich Geschäftsführer sind. Doch hat der RFH bei Einmann-Gesellschaften keine Vermutung darüber aufgestellt, ob der Gesellschafter Angestellter ist oder nicht. Die Frage ist vielmehr im Einzelfall zu prüfen.

In dem hier vorliegenden Fall sprechen folgende Umstände gegen die Ernstlichkeit des Dienstvertrags:

der fehlende Gesellschafterbeschuß,
fehlende schriftliche Abmachungen über die Begründung eines Angestelltenverhältnisses,
unregelmäßige Zahlungen²⁾,
die den Gesellschaftern gegebenen Vergütungen werden nach den Gesellschaftsanteilen bemessen³⁾,

1) RFH v. 3.6.1930, RStBl 1930, S. 440.

2) Der RFH führt zu diesem Punkt u.a. aus, es komme insbesondere in der Zeit allgemeiner wirtschaftlicher Schwierigkeiten, wie sie hier vorliegen, vor, daß auch Angestellten unregelmäßig Gehälter gezahlt oder die Zahlungen stark vom Erfolg des Unternehmens abhängig gemacht würden.

3) Dieser Umstand kann nach Ansicht des RFH gegen die Annahme von Gehältern sprechen; er wird vom RFH jedoch nicht als ausschlaggebend angesehen.

keine Verbuchung über Unkostenkonto,
kein Lohnsteuerabzug¹⁾).

Trotz all dieser gegen die Ernstlichkeit des Dienstvertrags sprechenden Merkmale bejaht der RFH auf Grund des Zeugnisses eines Gesellschafters die Ernstlichkeit. Der Gesellschafter hatte angegeben, daß von der Gründung der Gesellschaft an ein Gehalt für die Gesellschafter-Geschäftsführer ausgemacht gewesen sei, das lediglich wegen der wirtschaftlichen Schwierigkeiten nicht hatte gezahlt werden können. Nachdem einmal von vornherein Gehälter vereinbart waren, ist es nach Ansicht des RFH wahrscheinlicher, daß sich an der ursprünglichen Rechtslage grundsätzlich nichts ändern sollte.

Der RFH führt abschließend aus, daß er zu gunsten der Gesellschaft insbesondere auch aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entscheide. Die Finanzämter und die Finanzgerichte gingen wieder dazu über, die Beträge, die eine GmbH für Dienste gewährt, die sie nicht entbehren kann und für die sie fremde Personen schlechterdings entlohnen müßte, grundsätzlich auch dann als Werbungskosten anzuerkennen, wenn die Dienste von den eigenen Gesellschaftern geleistet werden. Diese Auffassung erscheine gerechtfertigt.

Die Würdigung des Urteils läßt erkennen, daß der I. Senat, wie in dem vorangegangenen Urteil v. 3.6.1930²⁾, eine allgemeine Vermutung zugunsten oder zuungunsten eines Dienstvertrages ausdrücklich ablehnt. Auffallend ist, daß er seine Entscheidung nicht auf objektiven Merkmalen aufbaut, sondern auf subjektiven Argumenten, wie das Zeugnis eines Ge-

1) Der fehlende Lohnsteuerabzug wird vom RFH deshalb vernachlässigt, weil die Beschwerdeführerin in der Körperschaftsteuererklärung für 1928 die den Gesellschaftern gewährten Vergütungen als Gehalt angegeben hat.

2) RStB1 1930, S. 440.

sellschafters, daß vor der Gründung ein Gehalt ausgemacht gewesen sei.

Trotz der ausdrücklichen Versicherung des kFH wird dies nur damit zu erklären sein, daß er bei Mehrpersonen-Gesellschaften andere Grundsätze anwendet als bei Einmann-Gesellschaften.

Die Entscheidung ist daher nur bedingt auf Verhältnisse anzuwenden, wie sie bei Einmann-Gesellschaften herrschen.

Wichtig ist, daß das Urteil einen beinahe vollständigen Katalog von Merkmalen anführt, die eine Entscheidung über die Ernstlichkeit und tatsächliche Durchführung des Dienstvertrags herbeiführen können.

Die grundsätzlichen Urteile des I. Senats des RFH v. 3.6.1930¹⁾ und 1.12.1931²⁾ werden durch zwei weitere Urteile des I. Senats v. 8.9.1931³⁾ und 7.10.1932⁴⁾ ergänzt.

In dem Sachverhalt, der dem Urteil v. 8.9.1931³⁾ zugrundeliegt, ist M. alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, nachdem er die Geschäftsanteile des verstorbenen S. erworben hat.

Strittig ist, ob die Bezüge, welche die im Geschäft mitarbeitende Ehefrau des Gesellschafters-Geschäftsführer M. erhält, Gehalt darstellen und somit bei der GmbH Werbungskosten sind oder ob sie als Gewinnentnahmen anzusehen sind.

Der RFH kommt zu folgendem Ergebnis:

"Die Ehefrau, die im Betriebe einer ihrem Ehemann allein gehörenden Gesellschaft mitarbeitet, arbeitet rechtlich für einen Fremden, nämlich die unpersönliche Gesellschaft. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, daß die Gesellschaft mit ihrem einzigen Gesellschafter identi-

1) RStBl 1930, S. 440.

2) RStBl 1932, S. 546.

3) RStBl 1931, S. 741.

4) StW 1933, Nr. 107.

fiziert wird, ist unmöglich. Die ganze Körperschaftsteuer beruht auf der Anerkennung der besonderen Rechtsnatur der Gesellschaft, die völlig unabhängig neben dem Gesellschafter steht."

In dem Sachverhalt des Urteils v. 7.10.1932¹⁾ verwaltet eine Gmbd das Vermögen ihres alleinigen Gesellschafters und Geschäftsführers. Strittig ist die Anerkennung der Zahlungen an den Geschäftsführer als Werbungskosten.

Der RFH lehnt unter Hinweis auf das RFH-Urteil v. 3.6.1930²⁾ eine Vermutung zugunsten oder zuungunsten eines Angestelltenvertrags ab.

Er entscheidet zugunsten eines Angestelltenverhältnisses, obwohl kein schriftlicher Angestelltenvertrag vorhanden ist und die Lohnsteuer entweder nicht abgeführt oder unregelmäßig gezahlt wurde. Er beruft sich dabei auf das Urteil v. 1.12.1931³⁾, dessen Argumente er allerdings durch das der wirtschaftlichen Identität ergänzt. Er führt aus:

"Die Beschwerdeführerin verwaltet das Vermögen ihres alleinigen Gesellschafters und Geschäftsführers. Es ist zuzugeben, daß vielleicht dieser Umstand dem Gesellschafter die Veranlassung geben konnte, sich nicht als Angestellter, sondern als Beherrscher und Nutznießer des gesamten Unternehmens zu fühlen ... Die Art der Betätigung der Beschwerdeführerin berechtigt daher allein nicht zu der Schlußfolgerung, daß sie nur ein unselbstständiges Gebilde in der Hand des sie beherrschenden Einmann-Gesellschafters ist. ... Dafür, daß der Einmann-gesellschafter sich mit dem Unternehmen nicht identifizieren wollte" ...

Der VI. Senat behandelt in seinem Urteil v. 26.2.1936⁴⁾ erneut die Ernsthaftigkeit des Anstellungsvertrages eines Alleingesellschafters einer Einmann-GmbH.

Im Geschäftsjahr 1934 war eine GmbH in der Hand des Ge-

1) StW 1933, Nr. 107.

2) RStBl 1930, S. 440.

3) RStBl 1932, S. 546.

4) RStBl 1936, S. 682.

schäftsführers und seiner Ehefrau. Strittig ist, ob Entnahmen des Geschäftsführers aus der GmbH in Höhe von 7 007,-- RM ganz oder zum Teil lohnsteuerpflichtige Einkünfte sind. In den Vorjahren wurde von dem Geschäftsführer als Beschwerdeführer geltend gemacht, daß seine Bezüge nicht mehr Arbeits-einkommen seien, sondern Gewinnbestandteil. Eine Besteuerung entfiel, weil die GmbH Verluste hatte. Für 1934 nahm das FA wieder Gehaltsbezug an unter Bezugnahme auf § 1 StAnpG und weil angezeigt worden war, daß der Beschwerdeführer von der GmbH vom 1. April 1934 an monatlich 600,-- RM bezogen habe.

Das Finanzgericht schließt sich der Behandlung des Finanz-amts mit dem Zusatz an, daß Einkommensteuerpflicht auch bestehe, wenn man nicht Gehalt annehme, da es sich dann um Gewinnausschüttung handle.

Der Steuerpflichtige wendet in seiner Rechtsbeschwerde ein, daß kein Arbeitslohn vorliege, da es an einer vertragsmäßigen Regelung fehle. Gewinnausschüttung sei ebenfalls nicht gegeben, da die GmbH ständig mit Verlusten gearbeitet habe. Außerdem sei die Rückzahlung der Beträge geschuldet. Es fehle deshalb am Zufluß von entsprechenden Werten. Der Steuerpflichtige bezieht sich auf die Entscheidung des RFH v. 6.2.1929¹⁾.

Die Rechtsbeschwerde des Steuerpflichtigen wird vom RFH einmal mit der Begründung abgelehnt, daß das FG angesichts der früheren eigenen Einstellung des Beschwerdeführers - mindestens bis 1931 -, und bei der Auszahlung eines festen Betrags von monatlich 600,-- RM zur Überzeugung kommen konnte, daß es sich um Entlohnung des Geschäftsführers für seine Dienste handelte.

Zum anderen würden in der neueren Rechtsprechung²⁾ Ausschüttungen einer GmbH an ihre Gesellschafter, für die kein be-

1) RStBl 1929, S. 271.

2) RFH v. 9.8.1932, StW 1932, Nr. 1016; RFH v. 14.3.1934, RStBl 1935, S. 967.

sonderer Rechtsgrund vorlag, stets als Gewinnausschüttungen behandelt, gleichgültig, ob das Unternehmen in der Lage war, Gewinne auszuschütten oder nicht.

Der RFH kommt zu dem Schluß, daß ein Dienstvertrag bestehe und Gehalt zu bejahen sei.

Das Urteil ist wie folgt zu würdigen: Der RFH macht seine Entscheidung, ob ein Dienstvertrag vorliegt, von der früheren eigenen Einstellung des Beschwerdeführers und der späteren regelmäßigen Zahlung eines festen Betrags abhängig, wie es für einen Dienstvertrag typisch ist.

Bemerkenswert ist an dem Urteil, daß der VI. Senat die im Urteil v. 6.2.1929¹⁾ vorsichtig ausgedrückte, im Urteil v. 20.3.1930²⁾ die Entscheidung herbeiführende Vermutung gegen die Ernsthaftigkeit eines Anstellungsverhältnisses nicht mehr ausspricht. Hand in Hand geht damit, daß er dem Argument der wirtschaftlichen Identität keine selbständige Bedeutung zumißt.

bbbb) Zusammenfassende Würdigung der Rechtsprechung
des RFH

Der RFH konnte nicht bei allen Entscheidungen von bürgerlich-rechtlich gültigen Dienstverträgen ausgehen. Er hat aber offensichtlich in der Behandlung bürgerlich-rechtlich gültiger Dienstverträge und anderer Vereinbarungen keinen Unterschied gemacht und dies sogar in dem Urteil v. 6.2.1929¹⁾ ausdrücklich ausgesprochen.

Alle Urteile, mit Ausnahme der früheren Urteile v. 26.7.1919³⁾

1) RStBl 1929, S. 271.

2) RStBl 1930, S. 311.

3) Slg. Bd. 2, S. 183.

und 17.6.1924¹⁾, halten die selbständige steuerliche Beurteilung der getroffenen Vereinbarungen fest. Auch bürgerlich-rechtlich gültige Dienstverträge werden damit einer selbständigen steuerlichen Beurteilung unterzogen werden können, die bei Aberkennung der Verträge zu Durchgriffen führt.

Die selbständige steuerliche Beurteilung bedient sich zusammenwirkender objektiver Merkmale²⁾, um festzustellen, ob der Sachverhalt ernsthaft gewollte und tatsächlich durchgeführte Dienstverträge mit einer Gestaltung wie bei Dritten enthält. Merkmale sind:

Schriftform, klare Abmachungen, regelmäßige, feste Zahlungen nach einem Plan, Verbuchung über ein Unkostenkonto, Lohnsteuer, Sozialabzüge, die dem Gesellschafter gezahlte Vergütung wird nach seinem Stammanteil bemessen, das in der Rechtsvorgängerin - einer Mehrpersonen-Gesellschaft - bezogene Gehalt wird weiter gezahlt.

Von Interesse für die späteren Ausführungen ist wiederum, daß lediglich das frühere Urteil des VI. Senats v. 20.3.1930³⁾ die wirtschaftliche Identität zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter als alleiniges Merkmal gegen die Anerkennung eines Dienstvertrages benützt. In anderen Urteilen wird - auch im letzten Urteil des VI. Senats v. 26.2.1936⁴⁾ - entweder jeder Hinweis auf die wirtschaftliche Identität vermieden oder sie wird nicht selbständig verwendet.

Die Rechtsprechung sieht in den späteren Urteilen des I. und VI. Senats auch von jeder Vermutung zugunsten oder zuungunsten eines Dienstvertrags ab, wie sie der I. Senat in den

1) Slg. Bd. 14, S. 35.

2) Westerfelhaus-Glade sprechen davon, daß die Merkmale "in ihrer Kombination" die Entscheidung herbeiführen (Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 46).

3) RStB1 1930, S. 311.

4) RStB1 1936, S. 682.

früheren Urteilen v. 26.7.1919¹⁾ und 17.6.1924²⁾ zugunsten und der VI. Senat in den früheren Urteilen v. 6.2.1929³⁾ und 20.3.1930⁴⁾ zuungunsten eines Dienstvertrags ausgesprochen haben.

cccc) Rechtsprechung des BFH

Im BFH-Urteil v. 11.10.1955⁵⁾ tritt der BFH den Grundsätzen der Entscheidungen des RFH v. 3.6.1930⁶⁾ und 1.12.1931⁷⁾ bei, nach denen bei Gesellschaften mbH, deren einziger Gesellschafter zugleich Geschäftsführer ist, keine Vermutung besteht, daß der Geschäftsführer Angestellter ist und seine Bezüge bei der Gesellschaft abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen.

Der BFH betont dazu ausdrücklich, daß diese Grundsätze auch bei Familiengesellschaften gelten, bei denen, wirtschaftlich betrachtet, eine gleichartige Lage gegeben ist.

Die beschwerdeführende GmbH hatte in ihrer Bilanz auf den 31. März 1952 eine Rückstellung in Höhe von 36 000,-- DM für Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers (X) gebildet, bezeichnet als "Gehalt X 1949 - 1952".

Gegründet worden war die GmbH 1948 mit einem Stammkapital von 20 000,-- DM. Gesellschafter sind, neben der Ehefrau, die drei Kinder des X, die zum Zeitpunkt der Gründung noch minderjährig sind. Eines der Kinder hat eine Stammeinlage

1) Slg. Bd. 2, S. 183.

2) Slg. Bd. 14, S. 35.

3) RStBl 1929, S. 271.

4) RStBl 1930, S. 311.

5) BStBl 1955 III, S. 397.

6) RStBl 1930, S. 440.

7) RStBl 1932, S. 546.

in Höhe von 14 000,-- DM, die mit einem Nießbrauchsrecht der Eltern belastet ist.

X wird bei der Gründung zum Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bestellt. Da er bis 1952 kein Gehalt bezogen hat, wollte die Beschwerdeführerin die nachzuzanzenden Genälter in Höhe von 36 000,-- DM in der Bilanz vom 31. März 1952 als Rückstellung ansetzen. 12 000,-- DM davon entfielen auf das laufende Wirtschaftsjahr.

Begründet wurde diese Rückstellung mit einem Gesellschafterbeschuß des Jahres 1952, durch den dem Geschäftsführer mit Wirkung vom 1. April 1949 ein Monatsgehalt von 1 000,-- DM nacaträglich bewilligt worden sei.

Nachdem das FG diese Rückstellung nicht anerkannt hatte, da vertragliche Vereinbarungen nach ständiger Rechtsprechung des RPH für das Steuerrecht keine rückwirkende kraft haben, legte die Firma Rechtsbeschwerde ein. Sie ist insbesondere der Ansicht, daß wenigstens der Betrag von 12 000,-- DM, nämlich die Gehaltsbeträge für das laufende Wirtschaftsjahr, rückstellungsfähig seien.

Der BFH weist die Rechtsbeschwerde mit folgender Begründung zurück:

1. Er pflichtet dem FG bei, daß bis zum 31. März 1952, dem Ende des Wirtschaftsjahres 1951/52, ein Anstellungsvertrag mit dem Geschäftsführer nicht geschlossen worden sei. Dies werde auch dadurch deutlich, daß kein Lohn mit entsprechendem Steuerabzug gezahlt worden ist.
2. Im Streitfall waren die Geschäftsanteile zwar formal gesehen nicht im Eigentum des Geschäftsführers, sondern seiner Familienangehörigen. Die für den Alleingesellschafter dargestellten Grundsätze gelten jedoch auch in diesem Fall, da wirtschaftlich betrachtet die gleichen Verhältnisse gegeben sind. Dazu kommt, daß im vorliegenden

Fall dem Geschäftsführer ein Nießbrauch an einem Stammanteil von 14 000,-- DM zustand.

dddd) Würdigung der Rechtsprechung des BFH

Der BFH übernimmt in dem Urteil die Rechtsgrundsätze des RFH. Die Entscheidung über die Ernsthaftigkeit des Dienstvertrages wird anhand der Tatsache getroffen, daß kein Lohn mit entsprechendem Steuerabzug vom Arbeitslohn gezahlt worden ist.

Insbesondere lehnt der BFH ausdrücklich jede Vermutung für oder gegen einen Anstellungsvertrag ab. Die wirtschaftliche Identität zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, die auch bei Familiengesellschaften gegeben sein kann, wird als selbständiger Anhaltspunkt weder herangezogen noch erwähnt.

Kurze Hinweise auf Dienstverträge von Alleingesellschaftern bzw. beherrschenden Gesellschaftern enthalten auch die BFH-Urteile v. 15.4.1958¹⁾ und 31.7.1963²⁾, nach denen vor allem klare Abmachungen als Voraussetzung einer steuerlichen Anerkennung der Verträge vorhanden sein müssen.

bbb) Angemessenheit der Leistungen

Die Probleme der Angemessenheit der Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers einer Einmann-Gesellschaft unterscheiden sich nicht von gleichartigen Problemen bei anderen Gesellschaftsformen von Kapitalgesellschaften.

Die steuerliche Rechtsprechung hat sich in zahlreichen Urteilen³⁾, zuletzt sehr ausführlich im BFH-Urteil v.

1) BStBl 1958 III, S. 429.

2) DB 1963, S. 1274.

3) Vgl. u.a. die RFH-Urteile v. 26.2.1929, RStBl 1929, S. 333; v. 9.12.1931, RStBl 1931, S. 299; v. 10.7.1934, RStBl 1934, S. 1138; v. 12.1.1937, RStBl 1937, S. 428.

25.2.1958¹⁾, mit der Angemessenheit der Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen befaßt.

Das steuerliche Schrifttum hat ebenfalls in einer Vielzahl von Artikeln und Gutachten die Angemessenheit der Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer zu bestimmen versucht.

Im Rahmen dieser Arbeit muß auf die genaue Grenzziehung der Angemessenheit und auf die Beurteilung der für sie herangezogenen inner- und außerbetrieblichen sowie objektiven Maßstäbe verzichtet und auf die sehr umfangreichen Darstellungen bei Spitaler²⁾, Westerfelhaus-Glade³⁾, Frey⁴⁾, Zintzen⁵⁾ und Glade⁶⁾ verwiesen werden.

1) BStBl 1958 III, S. 229.

2) Spitaler, Armin: Zur Frage der Angemessenheit der Gehälter eines geschäftsführenden Gesellschafters mehrerer Gesellschaften mbH, GmbH-Rdsch 1951, S. 3 ff.; derselbe: Zur Frage der Angemessenheit der Entlohnung eines geschäftsführenden GmbH-Gesellschafters, GmbH-Rdsch 1951, S. 177 ff.; derselbe: Zur Frage der angemessenen Bezüge der Entlohnung geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH, GmbH-Rdsch 1954, S. 49 ff.; derselbe: Die Angemessenheit der Bezüge geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH, Köln 1958; derselbe: Das neue BFH-Urteil zur steuerlichen Angemessenheit von Bezügen geschäftsführender Gesellschafter, GmbH-Rdsch 1958, S. 105 ff.

3) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 47 ff.

4) Frey, Rudolf: Über das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei den Bezügen der geschäftsführenden Gesellschafter von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, in: Felix, Günther (Hrsg): Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, a.a.O., S. 473 f.

5) Zintzen, Heinrich: Zur Frage angemessener Bezüge geschäftsführender Gesellschafter, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler, Köln 1958, S. 201 ff.

6) Glade, Anton: Nachträgliche Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbH-Rdsch 1958, S. 175 ff.; derselbe: Angemessene Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, Stuttgart 1958.

ccc) Aufholverbot

Das BFH-Urteil v. 11.10.1955¹⁾ enthält zusätzlich zu den Ausführungen über die Anerkennung des Dienstvertrags ein Aufholverbot für Vergütungen zurückliegender Jahre. Nach ihm kann eine Vereinbarung, die einem Gesellschafter-Geschäftsführer rückwirkend Gehaltszahlungen zuspricht, steuerlich nicht anerkannt werden. Dies ist Folge des Wahlrechts, nach dem der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Tätigkeit in Auswirkung seiner Gesellschaftereigenschaft oder auf Grund eines Anstellungsvertrages ausüben kann.

Der BFH wiederholt in den Urteilen v. 6.12.1955²⁾ und 24.6.1958³⁾ das Aufholverbot des BFH-Urteils v. 11.10.1955.

Im Urteil v. 13.12.1960⁴⁾ stellt der BFH fest, daß Zahlungen einer Kapitalgesellschaft zur nachträglichen Erstattung von Repräsentationsaufwendungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers für vergangene Wirtschaftsjahre verdeckte Gewinnausschüttung sein können, wenn eine Zahlungspflicht nicht besteht, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer die Aufwendungen seinerzeit selbst übernommen hatte. Der BFH gibt in seiner Begründung Hinweise auf die vorausgegangenen Entscheidungen vom:

25.2.1958, BStBl 1958 III, S. 229	Anerkennung der Geschäftsführer-Bezüge, wenn angemessen
11.10.1955, BStBl 1955 III, S. 397	Klare vertragl. Festlegung,
24.6.1958, BStBl 1958 III, S. 381	keine rückwirkende Änderung der Rechtsbeziehungen
15.4.1958, BStBl 1958 III, S. 428	Niedrig verzinsliche Darlehen eines Gesellschafter-Geschäftsführers an seine Gesellschaft
13.1.1959, BStBl 1959 III, S. 197	

1) BStBl 1955 III, S. 397.

2) BStBl 1956 III, S. 17.

3) BStBl 1958 III, S. 381.

4) BStBl 1961 III, S. 68.

8.11.1960, BStBl 1960 III, S. 513 Niedriger Pachtzins, den ein Gesellschafter seiner Gesellschaft gewährt.

und führt aus, daß die Entscheidung auf die in diesen Urteilen aufgestellten Grundsätze aufgebaut werden müsse.

Das Aufholverbot erstreckt sich, wie die folgenden Ausführungen des BFH-Urteils v. 31.7.1963¹⁾ zeigen, auch auf Gehaltserhöhungen:

"Nach der Rechtsprechung des BFH besteht keine Vermutung, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH Angestellter sei (Urteil I 47/55) 2). Er kann für die GmbH unentgeltlich, gegen ein das übliche Ausmaß unterschreitendes Entgelt oder gegen eine angemessene Vergütung tätig sein. Diese verschiedenen Gestaltungsmöglichkeiten erfordern, daß klar und eindeutig vereinbart sein muß, ob und in welcher Höhe ein Entgelt bezahlt werden soll. Für die zurückliegende Zeit kann weder ein Gehalt vereinbart oder der Höhe nach bestimmt, noch ein bereits vereinbartes Gehalt erhöht werden. Ließe man nachträgliche Gehaltsvereinbarungen zu, so könnte der Gewinn willkürlich so beeinflusst werden, wie es bei einer Beurteilung der steuerlichen Auswirkungen jeweils am günstigsten ist."

Im steuerlichen Schrifttum stellt Felix³⁾ allgemein die Frage nach der Berechtigung des Aufholverbots. Er vertritt die Ansicht, es bestünden steuerlich keine Bedenken, das laufende Gehalt bis zur Grenze der Angemessenheit aufzustocken. Diese Nachzahlungen hätten dann keine Rückwirkung. Die maßgebliche Rechtsgrundlage sei das bestehende Arbeitsverhältnis. Glade⁴⁾ stellt auf das "Zeitmoment" ab und will kurzfristige nachträgliche Gehaltsbewilligungen steuerlich zulassen. Für die Ansichten von Felix und Glade spricht, daß auch das Aufholverbot nur soweit Geltung haben kann, wie die

1) DB 1963, S. 1274.

2) BFH v. 11.10.1955, BStBl 1955 III, S. 397.

3) Felix, Güntner: Gehaltsauffüllungen bei geschäftsführenden Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbH-Rdsch 1960, S. 69 f.

4) Glade, Anton: a.a.O., GmbH-Rdsch 1958, S. 178.

Gestaltung bei Dritten kein Aufholen erlauben würde. In den von Felix und Glade angeführten Sonderfällen wird das "Aufholen" in den Grenzen der Angemessenheit liegen.

ee) Pensionsrückstellungen

Die Pensionsverpflichtung (Ruhegeldverpflichtung) ist nach Heissmann¹⁾ "eine auf einem Rechtsgrund bestehende Verbindlichkeit des Arbeitgebers, unter bestimmten Voraussetzungen dem Arbeitnehmer oder dessen Hinterbliebenen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zusätzliche Versorgungsleistungen zu gewähren".²⁾

Als Rechtsgrundlagen kommen vertragliche Verpflichtungen, Tarifverträge, Betriebsvereinbarungen, Besoldungsordnungen, die betriebliche Übung und der Grundsatz der Gleichbehandlung in Betracht³⁾.

Der Pensionsverpflichtung des Unternehmers steht die Ruhegeldanwartschaft vor Eintritt des Versorgungsfalles und der Ruhegeldanspruch des Berechtigten gegenüber, wenn der Versorgungsfall eingetreten ist¹⁾.

Durch Ruhegeldanwartschaft und Ruhegeldanspruch entstehen für den Unternehmer dem Grunde, nicht der Höhe nach bestimmbare Verpflichtungen. § 6a EStG räumt deshalb für die Steuerbilanz ein uneingeschränktes Wahlrecht zur Bilanzierung von Ruhegeldverpflichtungen und Bildung von Pensionsrückstellungen ein⁴⁾.

1) Heissmann, Ernst: Die betrieblichen Ruhegeldverpflichtungen, 3. Aufl., Köln 1961, S. 45.

2) Ebenso Westerfielhaus-Glade: a.a.O., S. 67.

3) Heissmann, Ernst: a.a.O., 4. Aufl., Köln 1961, S. 48.

4) Vgl. das Gutachten des Deutschen Industrie- und Handelstags v. 22.9.1955, veröffentlicht bei Heissmann, Ernst: a.a.O., 4. Aufl., S. 569 ff. und das Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer Nr. 1/1951, (veröffentlicht bei Heissmann, Ernst: a.a.O., 4. Aufl., S. 567 ff.).

aaa) Anerkennung der Rückstellungen

Vergütungen an den Alleingesellschafter können auf der Rechtsgrundlage einer Pensionsverpflichtung, aber auch auf der Gesellschafterstellung des Alleingesellschafters beruhen. Wie bei allen anderen schuldrechtlichen Verträgen zwischen Einmann-Gesellschaft und Alleingesellschafter werden aus diesem Grunde von der Rechtsprechung¹⁾ klare Abmachungen empfohlen²⁾.

Darüber hinaus sollen weitere objektive Merkmale entscheiden, ob die Pensionsverträge ernstlich gewollt und tatsächlich durchgeführt sind. Die Rechtsprechung steht dabei vor der grundsätzlichen Schwierigkeit, daß sich die tatsächliche Durchführung in der Regel erst nach dem Urteilsspruch zeigt.

aaaa) Rechtsprechung des RFH

Der RFH hat sich nur in einem Urteil zur Frage der steuerlichen Anerkennung von Pensionsrückstellungen für den Alleingesellschafter einer Einmann-GmbH, allerdings am Beispiel einer beherrschten Gesellschaft, geäußert.

Dem Urteil v. 17.4.1935³⁾ liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Beschwerdegegner ist mit seinem Bruder mit je 50 v.H. an einer GmbH beteiligt. Beide sind zugleich die alleinigen Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Der Beschwerdegegner erhält Gehalt und Tantieme. Außerdem sind ihm für die Altersversorgung seiner Witwe und seiner Kinder bestimmte Bezüge zugesichert. Die Gesellschaft hat Pensionsrückstellungen gebildet.

1) BFH-Urteil v. 31.7.1956, BStBl 1956 III, S. 289; v. 5.5.1959, BStBl 1959 III, S. 372.

2) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 69.

3) RStBl 1935, S. 1159.

Das FA hatte dem Beschwerdegegner die Zuweisung zu den Pensionsrückstellungen als zugeflossenes Gehalt angerechnet.

Das FG hatte einen Zufluß abgelehnt. Hiergegen wendet sich die Rechtsbeschwerde des FA.

Der RFH tritt der Ansicht des FG mit folgender Begründung bei:

Es sei zwar richtig, daß, wirtschaftlich gesehen, Einkommen und Vermögen der GmbH solche des Beschwerdegegners und seines Bruders seien. Es treffe auch zu, daß bei der steuerlichen Beurteilung von Tatbeständen weitgehend auf Grund wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzugehen sei. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise habe aber Grenzen. Eine solche Grenze ziehe das positive Recht selbst, insofern es Körperschaften, und zwar auch solche, deren Anteile sich in der Hand eines oder einiger weniger gegebenenfalls miteinander verwandter Personen befinden, der Besteuerung nach dem KStG unterwerfe Damit lehne das geltende Recht eine Betrachtungsweise dahin ab, daß der Gewinn solcher Gesellschaften unmittelbar Einkommen der Gesellschafter sei. Es behandle vielmehr die Gesellschaft auch einkommensteuerlich als selbständiges Rechtssubjekt.

Mit Rücksicht hierauf hat die Rechtsprechung selbst Dienstverträge zwischen der Einmann-Gesellschaft und ihrem Gesellschafter als möglich anerkannt.

Inhalt eines Dienstvertrages könne auch eine Pensionszusage sein. Wie sich aus dem Vorstehenden ergebe, gehe es nicht an, die Pensionszusage lediglich deswegen abweichend von der sonst gebotenen Beurteilung behandeln zu wollen, weil, wirtschaftlich gesehen, der Betrieb der GmbH ein solcher des Gesellschafters sei,

Abgesehen davon, könne auch nicht anerkannt werden, daß die Schmälierung des Gewinns der Gesellschaft durch die Zuweisung zum Pensionsfonds ohne gleichzeitige Erfassung eines glei-

chen Betrags als Einkommen beim Gesellschafter eine Besonderheit sei, die ihren Grund in der Tatsache der Beherrschung der Gesellschaft durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer habe. Die Sache liege vielmehr genauso wie in allen anderen Fällen gegelter Versorgungszusagen, wenn der Arbeitgeber, wozu er berechtigt wäre, die künftigen Lasten aus diesen Zusagen bereits vor Eintritt des Versorgungsfalles bilanzierte.

Der RFH weist die rechtsbeschwerde des FA als unbegründet zurück.

Die Entscheidung ist wie folgt zu beurteilen: Der RFH weist mit Entschiedenheit zurück, in der wirtschaftlichen Identität von Gesellschaft und Gesellschafter einen Anhaltspunkt zu sehen, der gegen die Ernsthaftigkeit von Pensionszusagen sprechen würde. Die Verhältnisse bei Einmann-Gesellschaften und beherrschten Gesellschaften erfordern keine von anderen Gesellschaften abweichenden Grundsätze. Das Urteil beruft sich ausdrücklich auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Zwei vor dem vorliegenden Urteil ergangene Entscheidungen des RFH zur Frage der Pensionsrückstellungen bei beherrschten Gesellschaften ergänzen die Grundsätze.

Nach dem RFH-Urteil v. 15.3.1932¹⁾ muß bei Pensionsverträgen zugunsten der selbst beteiligten Vorstandsmitglieder einer AG festgestellt werden, ob sie auch dann abgeschlossen worden wären, wenn die berechtigten fremde Personen gewesen wären. Im übrigen seien Verträge grundsätzlich anzuerkennen, aber auf ihre Angemessenheit zu prüfen.

Auch im RFH-Urteil v. 15.5.1934²⁾ wird vom RFH im wesentlichen die Angemessenheit der Zusage geprüft.

1) RStBl 1932, S. 519.

2) RStBl 1934, S. 950.

bbbb) Zusammenfassende Würdigung der Rechtsprechung
des RFH

Wie bei allen seither behandelten schuldrechtlichen Verträgen kann auf Grund der Rechtsprechung des RFH durch bürgerlich-rechtlich gültige, klar abgefaßte Pensionsverträge zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter durchgegriffen werden, wenn sie nicht ernsthaft gewollt und nicht tatsächlich durchgeführt sind. Als Maßstab wird die Gestaltung bei Dritten herangezogen. Der Wert dieses Ergebnisses wird nicht dadurch vermindert, daß den Urteilen zum Teil beherrschte Gesellschaften zugrunde lagen. Der RFH stellt in seinem Urteil v. 17.4.1935 ausdrücklich die Verhältnisse einer Einmann-GmbH denen von beherrschten Gesellschaften gleich.

Ebenso hat der RFH gerade in diesem Urteil mit ausdrücklichem Verweis auf die Einmann-GmbH ausgesprochen, daß die wirtschaftliche Identität zwischen Gesellschaft und Gesellschafter keinen Anhaltspunkt dafür liefere, daß der Vertrag nicht ernstlich gewollt war.

cccc) Rechtsprechung des BFH

Der BFH übernimmt z u e r s t , so in dem Urteil v. 6.12.1955¹⁾, die Grundsätze des RFH. Dem Urteil liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Beschwerdeführerin (eine GmbH) ist durch ihre beiden Gesellschafter, ein Ehepaar, gegründet worden. Strittig ist die Höhe einer für den geschäftsführenden Gesellschafter und seiner Ehefrau auf Grund einer Pensionszusage gebildeten Pensionsrückstellung.

Das FG war der Ansicht, daß Pensionsverpflichtungen in Form

1) BStBl 1956 III, S. 30.

gewinnmindernder Rückstellungen bei Gesellschafter-Geschäftsführern nur insoweit anzuerkennen wären, als die Gesamtbezüge sich als angemessene Gegenleistung für ihre Tätigkeit darstellten.

Der BFH vertritt dieselbe Meinung und beruft sich dabei ausdrücklich auf das RFH-Urteil v. 15.5.1934¹⁾. Pensionsansprüche, die sich Gesellschafter-Geschäftsführer zusichern lassen, sind hiernach nur insoweit zu berücksichtigen, als die Gesamtbezüge (Gehalt und zugesicherte Pension) sich als angemessene Gegenleistung darstellen.

In seiner späteren Rechtsprechung hat sich der BFH jedoch völlig von den vom RFH aufgestellten und seither praktizierten Grundsätzen abgewandt. An Hand der ergangenen Grundsatz- und Ergänzungsurteile sollen die neuen Grundsätze des BFH erörtert werden.

In dem Urteil v. 15.4.1958²⁾ beschäftigt sich der BFH mit einer Einmann-GmbH, von der dem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer am 29.11.1954 eine Versorgungszusage gegeben wurde des Inhalts, daß er nach vollendetem 65. Lebensjahr oder bei früher eintretender Dienstunfähigkeit eine monatliche Altersversorgung von 600,-- DM erhalten solle.

In die Bilanz zum 31.12.1954 wurde eine Rückstellung in voller Höhe der Versorgungszusage von 57 188,-- DM eingestellt. Das Finanzamt und das Finanzgericht erkannten die Rückstellung nur mit dem auf das Jahr 1954 entfallenden Betrag von 5 891,-- DM an.

Die eingelegte Berufung wies das FG mit der Begründung zurück, die Pensionszusage an M. habe, ebenso wie die Hingabe von 7c- und 7d-Darlehen von 20 000,-- DM, das Ziel ver-

1) RStBl 1934, S. 950.

2) BStBl 1958 III, S. 428.

folgt, die Besteuerung des erheblichen Gewinns 1954 zu mildern. Auch bei einer Einmann-Gesellschaft seien an sich Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer steuerlich zu beachten. Die Beschwerdeführerin behauptete, sie habe mit der Pensionszusage frühere Dienste des M. abgelten wollen. Eine solche Feststellung habe sich aber nicht mit der erforderlichen Klarheit treffen lassen.

Die GmbH legte Rechtsbeschwerde ein. Sie beanstandete an der Entscheidung der Vorinstanzen, diese hätte nicht berücksichtigt, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer bisher nicht ausreichend bezahlt worden wäre. Die Pensionszusage wäre als Entgelt für die in der Vergangenheit geleisteten Dienste des M. aufzufassen. Das ergäbe sich vor allem auch daraus, daß nach Ziff. 4 des Beschlusses v. 29. November 1954 das Gehalt des M. für die Zukunft neu geregelt worden sei.

Der BFH weist die Rechtsbeschwerde als nicht begründet zurück. Er schloß aus den eigenen Erklärungen der Beschwerdeführerin, daß die Pensionszusage ein Entgelt für die in den vergangenen Jahren geleisteten Dienste des M. darstellen solle. Der BFH setzt die Pensionszusage wirtschaftlich mit einem rückwirkend gezahlten Gehalt gleich, das nach der Rechtsprechung des BFH - angeführt werden die Urteile v. 11.10.1955¹⁾ und v. 31.7.1956²⁾ - steuerlich nicht anerkannt werden kann. Der BFH läßt die für das Jahr 1954 gebildete Rückstellung von 5 891,- DM zu.

Obwohl der BFH schon auf Grund der Ablehnung einer Rückwirkung zu einer klaren Entscheidung kommt, geht er noch allgemein auf die Frage ein, ob überhaupt Pensionsrückstellungen bei Einmann-Gesellschaften steuerlich anerkannt werden können. Seine Ausführungen werden wegen ihrer grundsätzlichen Bedeutung für die späteren Urteile ungekürzt wiedergegeben:

1) BStBl 1955 III, S. 397.

2) BStBl 1956 III, S. 288.

"Das Finanzgericht geht davon aus, daß auch bei Einmann-Kapitalgesellschaften Pensionsrückstellungen zulässig seien. Richtig ist, daß nach ständiger Rechtsprechung ernsthaft geschlossene und durchgeführte schuldrechtliche Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern grundsätzlich steuerlich auch anerkannt werden, wenn sich alle Anteile in der Hand nur eines Gesellschafters befinden, vorausgesetzt, daß Leistung und Gegenleistung in angemessenem Verhältnis zueinander stehen. Maßstab dafür ist, ob die Gesellschaft auch einem Dritten, der nicht ihr Gesellschafter ist, für die gleiche Leistung das gleiche Entgelt gewährt würde. In diesem Rahmen wird insbesondere auch ein Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers als Betriebsausgabe der Gesellschaft berücksichtigt. Ob diese Grundsätze auch dazu führen müssen, bei einer Einmann-Gesellschaft Pensionszusagen und Pensionsrückstellungen wie zwischen Fremden anzuerkennen, ist zweifelhaft. Bedeutsam könnte in diesem Zusammenhang sein, daß die Pensionszusage des Gesellschafter-Geschäftsführers an sich selbst in der Regel eine leere Form ohne wirtschaftlichen Gehalt ist, der keine ernsthafte Bedeutung zukommt, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer sie jederzeit, wenn es ihm bürgerlich-rechtlich oder steuerlich zweckmäßig erscheint, aufheben oder ändern kann. In der Entscheidung des Bundesfinanzhofs v. 22. Januar 1958 ¹⁾ hat der Senat bei der Zulassung von Rückstellungen für Pensionsanswartschaften auf die bürgerlich-rechtliche Seite der zugrunde liegenden Pensionszusage besonderes Gewicht gelegt und ausgesprochen, daß eine gegenwärtige rückstellungsfähige Last für Pensionsanswartschaften nicht vorliegt, wenn es im Belieben des Arbeitgebers steht, ob er später Pensionen zahlen will. Bei Einmann-Gesellschaften steht es wegen der vollständigen Gleichschaltung der Interessen aber rechtlich und tatsächlich im Belieben des Gesellschafters, ob ihm die Gesellschaft später Pensionen zahlt. Die Anerkennung von Pensionszusagen an den Einmann-Gesellschafter-Geschäftsführer bietet die Möglichkeit, den gegenwärtigen Gewinn der Gesellschaft erheblich zu mindern, ohne daß für die Gesellschaft daraus gleichzeitig eine Einkommensteuerbelastung entsteht. Der Gesellschafter kann den Gewinn dadurch beliebig beeinflussen, daß er in guten Jahren Rückstellungen bildet, die er in Verlustjahren ohne Körperschaftsteuerliche Wirkung auflöst. Solche Manipulationen sind nur dadurch möglich, daß die wirtschaftlichen und steuerlichen Interessen des Gesellschafters und der Gesellschaft vollständig parallel laufen; zwischen Fremden kommen sie wegen des Widerstreits der Interessen in dieser Form nicht vor."

1) BStBl 1958 III, S. 186.

Das Urteil ist wie folgt zu würdigen: Der BFH führt einen einzigen Gesichtspunkt für die Beurteilung der Ernsthaftigkeit und tatsächlichen Durchführung der Pensionsverpflichtung an, von dem er zwar offenläßt, ob er in jedem Fall die Ernsthaftigkeit von Rückstellungen verhindern würde, der aber zumindest eine Vermutung in dieser Richtung begründet: die vollständige Identität der Interessen der Einmann-GmbH und des Alleingesellschafters, die diesem erlauben würde, nach seinem Belieben zu entscheiden, ob ihm die Einmann-GmbH eine Pension zahlt oder nicht.

In dem Urteil v. 5.5.1959¹⁾ greift der bFH die Problematik der Zulässigkeit von Pensionszusagen an Einmann-Gesellschafter-Geschäftsführer erneut auf.

Als Sachverhalt liegt dem Urteil zugrunde, daß dem alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer eines Revisions- und Treuhandbüros (A) am 1. Juli 1951 neben einem Monatsgehalt und der Dienstwohnung eine Altersversorgung für sich und seine Ehefrau zugesagt wurde. In der Bilanz zum 31. Dezember 1951 bildete die Beschwerdeführerin auf Grund der Pensionszusage eine Rückstellung. Finanzamt und Finanzgericht lehnten die Bildung der Rückstellung ab, das Finanzamt unter Berufung auf § 6 StAnpG, das Finanzgericht, weil die Gesamtbezüge des A die Grenze des Angemessenen überstiegen. Die Versorgungszusage sei deshalb kein Arbeitsentgelt, sondern Ausfluß der Doppelstellung des A als Gesellschafter und Geschäftsführer, also eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Dem Verfahren sind der Bundesminister der Finanzen und der Deutsche Industrie- und Handelstag - beide mit Stellungnahmen zu dem Problem - beigetreten.

Der Bundesminister der Finanzen wendet sich grundsätzlich

1) BStBl 1959 III, S. 369.

gegen die Zulässigkeit von Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer von Einmann-Gesellschaften, wobei es sich im wesentlichen darauf stützt, daß der Einmangesellschafter jederzeit die Zusage zurücknehmen kann, ohne daß dafür wirtschaftliche Gründe vorliegen müssen, und zwar deshalb, weil der aus der Pensionszusage Verpflichtete (die Gesellschaft) von dem aus der Pensionszusage Berechtigten (dem Gesellschafter-Geschäftsführer) selbst vertreten wird und weil zwischen Gesellschaft und Gesellschafter völlige Interessengleichheit besteht. Eine ernsthafte Pensionszusage sei damit nicht gegeben. Nicht ernsthafte Pensionszusagen könnten aber nach der vorausgegangenen Rechtsprechung des BFH¹⁾ nicht anerkannt werden.

Der Deutsche Industrie- und Handelstag kommt zu entgegengesetzten Ergebnissen: Er spricht sich für die Zulässigkeit der Pensionszusagen aus. Seine Ausführungen innerhalb des Urteils werden auszugsweise wiedergegeben:

"Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer müßten dieselben rechtlichen Folgen auslösen wie Verträge mit einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer. Anderenfalls würde eine jahrzehntelange Rechtsprechung, in der die rechtliche Selbständigkeit der Einmann-Gesellschaft anerkannt wurde, aus den Angeln gehoben und der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-Gesellschaft wie ein Einzelkaufmann behandelt. Es wäre, wie H o f f m a n n in 'Finanzrundschau' 1959, S. 65 zutreffend ausführt, nicht folgerichtig, die Form dort, wo sie sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, unbeachtet zu lassen; das um so mehr, als die Streitfrage auch bei von einem Gesellschafter beherrschten Kapitalgesellschaften und bei Familiengesellschaften Bedeutung hat. Der Tatbestand der Einmann-Gesellschaft kann jederzeit eintreten und enden, und zwar auch durch Ereignisse, die der Gesellschafter nicht beeinflussen kann. Wollte man derartige Rückstellungen bei einer Einmann-Gesellschaft nicht anerkennen, so müßte der Pensionszusage einer Gesellschaft mit mehreren Gesellschaftern in dem Zeitpunkt, in dem sich alle Anteile in

1) BFH v. 22.1.1958, BStBl 1958 III, S. 186; BFH v. 8.10.1957, BStBl 1957 III, S. 440.

der Hand des Gesellschafter-Geschäftsführers vereinigen, auch die Anerkennung versagt werden. Die Auffassung von Felix (Steuer und Wirtschaft 1959 Sp. 41 ff.), der unter grundsätzlicher Ablehnung der Passivierungsmöglichkeit von Pensionsrückstellungen einer Einmann-Gesellschaft die Beibehaltung der bestehenden Rückstellung und die Bildung weiterer Rückstellungen zubilligt, führt dazu, die Anerkennung von Pensionsrückstellungen bei einer Einmann-Gesellschaft von dem Motiv abhängig zu machen. Das trifft auch für die anderen von Felix als Sonderfälle herausgestellten Tatbestände zu. Heißmann hat in 'Der Betrieb' (1958 S. 1222) darauf hingewiesen, daß der Anreiz für gewinnregulierende Manipulationen nur gering ist. Der Gewinnbeeinflussung sind schon dadurch Grenzen gesetzt, daß die Rückstellungen nach versicherungsmathematischen Grundsätzen bemessen werden und nur angemessene Bezüge abzugsfähig sind. Eine Auflösung der in Gewinnjahren gebildeten Rückstellungen in späteren Verlustjahren ist, wie Schandalik und Fasold in 'Der Betriebsberater' (1958 S. 1168) ausführen, nicht ohne weiteres willkür. Mögliche Mißbräuche dürfen nicht dahin verallgemeinert werden, daß die Pensionszurückstellungen bei einer Einmann-Gesellschaft allgemein als Scheinverträge bezeichnet werden; nur im Einzelfall kann beurteilt werden, ob ein Mißbrauch vorliegt."

Der BFH beginnt seine eigenen Ausführungen mit grundsätzlichen Erörterungen über die Behandlung der Einmann-GmbH im Steuerrecht und geht anschließend auf das BFH-Urteil v. 15.4.1958¹⁾ ein. Er lehnt die Identität als Maßstab der Ernstlichkeit ausdrücklich ab, weil das "mit dem Grundsatz der steuerlichen Anerkennung der Einmann-Gesellschaft und der Vertragsfreiheit zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht zu vereinbaren" sei. Der BFH beruft sich dabei auf den - allerdings bestrittenen - Charakter des Pensionsvertrags als Arbeitsvertrag und auf seine Gleichstellung mit dem Dienstvertrag²⁾ zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter, der von der Rechtsprechung anerkannt sei³⁾.

Anschließend führt der BFH die Prüfung der Ernsthaftigkeit durch. Die allgemeinen Grundsätze des Bilanzsteuerrechts

1) BStBl 1958 III, S. 428.

2) RFH v. 17.4.1935, RStBl 1935, S. 1159.

3) BFH v. 11.10.1955, BStBl 1955 III, S. 397.

über die Aufwandsverteilung müßten beachtet werden. Die rechtlichen und wirtschaftlichen Besonderheiten der Einmann-Gesellschaft dürften bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 2 und 3 StAnpG) nicht außer acht gelassen werden. Der BFH verweist auf die bürgerlich-rechtliche Benennung der Einmann-GmbH und auf die von Felix¹⁾ angeführte bürgerlich-rechtliche Rechtsprechung sowie auf das bürgerlich-rechtliche Schrifttum²⁾.

Neu an seinen Ausführungen ist, daß er bei Beurteilung der Ernsthaftigkeit der Pensionszusage auf den tatsächlichen Eintritt des Versorgungsfalles abhebt, d.h. darauf, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer zu der vorgesehenen Zeit tatsächlich ausscheiden und Pension beziehen wird. Für den BFH stellt sich als Kegelfall dar, daß der Einmann-Gesellschafter, solange er lebt, Geschäftsführer seiner Gesellschaft bleibt und nicht in Pension geht. Pensionszahlungen werden an ihn so gut wie nie geleistet, da bei der Beurteilung der streitigen Rechtsfrage die aus dem Wirtschaftsleben gewonnene Erfahrung berücksichtigt werden muß,

"daß Pensionen an Geschäftsführer von Einmann-Gesellschaften tatsächlich so gut wie nie gezahlt werden. Das liegt daran, daß der Einmann-Gesellschafter-Geschäftsführer, der über die Angelegenheiten seiner Gesellschaft souverän entscheidet, kaum jemals einen wirtschaftlich vernünftigen Grund sehen wird, aus der aktiven Geschäftsführung auszuschneiden und dabei die höheren Bezüge als Geschäftsführer gegen die geringeren eines Pensionärs einzutauschen. In aller Regel bleibt der Einmann-Gesellschafter, solange er lebt, als Geschäftsführer seiner Gesellschaft tätig, selbst wenn er wegen Alters oder Krankheit nicht mehr voll arbeitsfähig ist." 3)

Das Pensionsrückstellungen von der Einmann-Gesellschaft gebildet werden, ist nach Ansicht des BFH in der Absicht be-

1) Felix, Günther: Pensionszusagen an den geschäftsführenden Einmann-Gesellschafter in der Steuerbilanz, StW 1959, Sp. 41 ff.

2) BGHZ v. 29.11.1956, Slg. Bd. 22, S. 226; Siebert, Wolfgang: a.a.O., S. 417-419; Schilling, Wolfgang: a.a.O., S. 164.

3) BFH v. 5.5.1959, BStBl 1959 III, S. 372.

gründet, den Gewinn in der Gegenwart zu mindern. Dabei ist sich der Gesellschafter-Geschäftsführer bewußt, daß es zu einer Pensionszahlung wahrscheinlich nicht kommen und die Rückstellung zu einem späteren Zeitpunkt, den er nach seinem Belieben bestimmen kann, wieder aufgelöst wird.

Bei der Beurteilung, ob es sich um eine Regel- oder um eine Ausnahmegestaltung handelt, kann nach Ansicht des BFH nicht der Zweck des Vertrags herangezogen werden, weil der Nachweis den Finanzbehörden kaum möglich ist. Der BFH macht deshalb den Eintritt des Versorgungsfalles von objektiv nachprüfbaren Tatsachen abhängig, an deren Nachweis strenge Anforderungen zu stellen sind, welche Tatsachen in dieser Hinsicht geeignet seien, müsse nach den Umständen des einzelnen Falles beurteilt werden. Es genüge nicht, daß eine Pensionsvereinbarung der Gesellschaft mit ihrem Geschäftsführer behauptet undargetan wird und daß eine solche Vereinbarung mit dem zwischen Fremden üblichen Inhalt schriftlich niedergelegt sei.

In dem hier vorliegenden Fall wird der Eintritt des Versorgungsfalles abgelehnt, da keine Umstände dafür sprechen, daß der Einmannsgesellschafter (A) wirklich zu dem vereinbarten Zeitpunkt in Pension gehen werde. Dazu kommt, daß das Revisions- und Treuhandbüro von der persönlichen Arbeitsleistung des A abhängig ist. A muß die Mittel für seine Versorgung selbst herbeischaffen. Dadurch ist die Pensionszusage von vornherein unerfüllbar und ohne Wert.

Die Würdigung der Entscheidung zeigt, daß der BFH zwar im Gegensatz zu dem vorausgegangenen Urteil v. 15.4.1958 ausdrücklich betont, daß die Zulässigkeit der Pensionsrückstellungen nicht allein mit dem Hinweis auf die wirtschaftliche Identität der Einmann-Gesellschaft und des Alleingesellschafters versagt werden könne. Pensionsrückstellungen können trotz der wirtschaftlichen Identität ernstlich gewollt und tatsächlich durchgeführt sein.

In dieser Hinsicht schließt sich der BFH dem Deutschen Industrie- und Handelstag an, für den eine Ablehnung der Pensionsrückstellungen aus diesem Grunde nicht mit der steuerlichen Anerkennung der Einmann-Gesellschaft und der Vertragsfreiheit der Gesellschafter zu vereinbaren ist.

Der BFH kommt aber im vorliegenden Urteil zu einer Vermutung gegen die Ernsthaftigkeit der Pensionsrückstellung und zu einer Umkehrung der Beweislast, indem er davon ausgeht, daß bei den besonders gelagerten Verhältnissen der Einmann-Gesellschaft in der Regel nicht mit einem Eintritt des Versorgungsfalles gerechnet werden kann. Er läßt die Frage offen, ob nicht sogar eine allgemeine Vermutung für eine Mißbrauchsgestaltung sprechen würde, da der Nachweis des Mißbrauchs in solchen Fällen den Finanzbehörden kaum möglich sei.

Begründet wird der Nichteintritt durch die Steuerersparnis, die einträte, wenn anstelle der Pension höhere Gehaltszahlungen verrechnet würden. Die wirtschaftliche Identität ermögliche es dabei, den Dienstvertrag zu verlängern. Auf die Richtigkeit dieses Arguments wird im Anschluß an alle Urteile des BFH zu Pensionsrückstellungen eingegangen werden müssen.

Schon an dieser Stelle ist zu sagen, daß der BFH die Argumentation mehr deduktiv führt und auf statistisches Beweismaterial verzichtet. Dieser Verzicht legt die Vermutung nahe, daß das Urteil die wirtschaftliche Identität als selbständigen Anhaltspunkt benützt, wie dies auch von einem Teil des Schrifttums angenommen wird¹⁾.

1) Vgl. insbesondere Hopfenmüller, Theo: Zur Mißachtung von Tatbestandsmerkmalen, StbJ 1961/62, S. 256 ff.; aber auch: WZ: Pensionsrückstellungen bei Einmann-Kapitalgesellschaften, DB 1959, S. 1012 f.; Grieger, Rudolf: Pensionsrückstellungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer bei Einmann-Gesellschaften, BB 1958, S. 978; Flume, Werner: Zur Rechtsprechung des BFH auf dem Gebiete der Pensionsrückstellungen, StbJ 1960/61, S. 262.

Der BFH nimmt in seinem Urteil v. 4.8.1959¹⁾ auf das Urteil v. 5.5.1959²⁾ Bezug und stellt fest, daß die Grundsätze des zuletzt erwähnten Urteils auch für solche Gesellschafter-Geschäftsführer gelten, die an der Kapitalgesellschaft zu mehr als 50 v.H. beteiligt sind, und daß, entsprechend dem zweiten erwähnten Urteil, das Verbot der Vergütung für in der Vergangenheit liegende Dienstleistungen in der Regel nicht für solche Gesellschafter-Geschäftsführer gilt, die zu weniger als 25 v.H. an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind.

Zusätzlich entscheidet er, daß bei der Prüfung der Angemessenheit der laufenden Bezüge und der Pensionszusage die Pensionszusage in der Regel mit der Jahresnettoprämie anzusetzen ist.

An der dem Urteil zugrunde liegenden GmbH waren im Veranlagungszeitraum 1954 das Ehepaar A. mit 80 v.H. und der Gesellschafter B. mit 20 v.H. beteiligt. Die drei zu Gesellschafter-Geschäftsführern bestellten Gesellschafter bezogen jeweils ein Jahresgehalt von je 9 900,-- DM. Ende 1954 machte ihnen die GmbH die gleichlautende Pensionszusage von 675,-- DM monatlicher Altersrente auf Lebenszeit unter der Voraussetzung, daß sie bei Vollendung des 60. Lebensjahres noch in Diensten der GmbH stünden.

Entsprechend wies die GmbH am 31.12.1954 eine Pensionsrückstellung in Höhe von 77 095,-- DM aus. Das FA betrachtete die Rückstellung in Höhe des Teilbetrages von 36 000,-- DM als verdeckte Gewinnausschüttung, da die auf die drei Gesellschafter-Geschäftsführer entfallenden Teile der Rückstellung zusammen mit ihren Gehältern die für ihre Tätigkeit angemessenen Vergütungen überstiegen.

1) BStBl 1959 III, S. 374.

2) BStBl 1959 III, S. 369.

Die Sprungberufung der GmbH hatte Erfolg. Das FG begründete seine Entscheidung damit, daß eine Einmalrückstellung für alle 3 Gesellschafter-Geschäftsführer entgegen dem Aufholverbot des BFH-Urteils v. 11.10.1955¹⁾ gebildet werden könne, da die Gesellschafter-Geschäftsführer in der Vergangenheit bereits entgeltlich tätig waren. Es sei lediglich die Angemessenheit der Gesamtbezüge, die aus Gehalt und Wert der Pensionszusage bestehe, zu prüfen. Die Angemessenheit wurde bejaht.

Die rechtsbeschwerde des Vorstehers des Finanzamts führt zur Aufhebung der Vorentscheidung. Der RFH lehnt die Pensionsrückstellungen für das zu 80 % an der GmbH beteiligte Ehepaar mit dem Hinweis auf das BFH-Urteil v. 5.5.1959²⁾ ab, dessen Grundsätze auch auf Gesellschaften ausgedehnt werden, in denen der Gesellschafter-Geschäftsführer allein oder zusammen mit seiner Ehefrau und seinen von ihm abhängigen Kindern die Kapitalgesellschaft so weitgehend beherrscht, daß die Fortdauer seiner Tätigkeit als Geschäftsführer im wesentlichen von seinem Willen abhängt, weil widersprechende Interessen anderer Gesellschafter entweder nicht bestehen oder der Geschäftsführer auf diese Interessen keine Rücksicht zu nehmen braucht. Dabei wird man in der Regel die Anteile von Ehegatten zusammenrechnen müssen, weil ihre gesellschaftlichen Interessen gleichlaufen. Im allgemeinen liegen die bezeichneten Voraussetzungen bei einer Beteiligung von mehr als 50 % vor.

Der RFH stellt auch für diese Gesellschaften fest, daß die Pensionsrückstellung nur in besonders gelagerten Fällen anerkannt werden könne, daß aber in der Regel nach den Lebenserfahrungen nicht mit dem Eintritt des Versorgungsfalles gerechnet werden könne, da solche Gesellschafter bis in ihr hohes Alter, ja meist bis zum Tode, Gehaltsempfänger blieben.

1) BStBl 1955 III, S. 397.

2) BStBl 1959 III, S. 369.

Bei dem nur zu 20 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer wird die Bildung einer Pensions-Rückstellung und das Aufholen für zurückliegende Jahre bejaht und die Angemessenheit seiner Gesamtbezüge (Gehalt und Pensionszusage) geprüft.

Ganz allgemein stellt der BFH fest, daß das Verbot der Rückwirkung in der Regel nicht bei solchen Gesellschafter-Geschäftsführern anzuwenden sei, die zusammen mit ihren Angehörigen oder innen sonst nahestehenden Personen zu weniger als 25 v.H. an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Doch dürften bei einer solchen Beteiligung in der Regel keine Bedenken gegen die Angemessenheit der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers erhoben werden.

Auch bei ihnen sei aber eine auf das 60.Lebensjahr abgestellte Pensionszusage in der Regel nicht anzuerkennen, sondern der Berechnung müsse das 65.Lebensjahr zugrunde gelegt werden.

Der BFH unterscheidet in dem vorliegenden Urteil vier Gesellschaftstypen¹⁾:

- a) Gesellschafter-Geschäftsführer ist Einmannengesellschafter (allein oder mit Ehefrau u. Kinder).
- b) Gesellschafter-Geschäftsführer ist beherrschender Gesellschafter; Beteiligung von mehr als 50 %.
- c) Geschäftsführer ist wesentlich beteiligter, aber nicht beherrschender Gesellschafter: Beteiligung zwischen 25-50 %. Auf Gesellschaften dieser Art ist die neue BFH-Rechtsprechung im allgemeinen nicht anzuwenden. Doch unterliegen sie dem Verbot rückwirkender Zusagen und der Angemessenheitsprüfung.

1) Vgl. auch Heissmann, Ernst: Kuegelgedrückstellungen für Einmannengesellschafter und beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, BB 1960, S. 167.

- d) Der Geschäftsführer ist unwesentlich beteiligter Gesellschafter: Beteiligung unter 25 %. Es überwiegt die Angestellteneigenschaft. Ein Verbot rückwirkender Zusagen und eine Angemessenheitsprüfung unterbleiben.

Nach Ansicht Griegers¹⁾ werden die Beteiligungsgrenzen allerdings nicht schematisch angewandt werden dürfen.

Bei der näheren Bestimmung der Ernsthaftigkeit der Pensionsrückstellung selbst vertritt der BFH in dem Urteil keine neuen Grundsätze; er verweist auf das Urteil v. 5.5.1959²⁾.

Gegen die Heraufsetzung des Pensionsalters des unter 25 % beteiligten Gesellschafters durch das Urteil wendet sich mit Recht vor allem Heubeck³⁾. Tatsache sei, daß in bestimmten Branchen (insbesondere in der hier gegebenen Textilindustrie) bei leitenden Angestellten vielfach ein Pensionierungsalter von 60 Jahren vorgesehen sei.

In einem neuen Grundsatzurteil v. 26.6.1962⁴⁾ erörtert der BFH erneut die Voraussetzungen der Ernsthaftigkeit von Pensionszusagen.

Es liegt eine GmbH vor, an deren Stammkapital der Geschäftsführer H. mit 4/5, der Geschäftsführer G. mit 1/5 beteiligt sind. Vertraglich war vereinbart, daß jedem Gesellschafter-Geschäftsführer nach dem Ausscheiden aus der Geschäftsführung eine Pension in Höhe von 75 v.H., ihren Witwen eine Pension in Höhe von 2/3 des laufenden Gehalts gezahlt wird.

1) Grieger, Rudol: Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, BB 1959, S. 984 (1.Anm.).

2) BStBl 1959 III, S. 369.

3) Heubeck: Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, BB 1959, S. 985 (2.Anm.).

4) BStBl 1962 III, S. 399.

Das Finanzamt hatte in den Veranlagungszeiträumen bis zum 31.12.1957 Rückstellungen für beide Gesellschafter-Geschäftsführer zugelassen. Bei den KSt-Veranlagungen 1958 und 1959 erhöhte das Finanzamt die Jahresgewinne um die zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers H. erfolgten Zuführungen zur Pensionsrückstellung in Höhe von 22 000,- DM bzw. 22 500,- DM. Außerdem wurde die bis 31.12.1957 angesammelte Rückstellung zugunsten des Erfolges aufgelöst.

Die Rechtsbeschwerde der steuerpflichtigen GmbH wird unter Verweis auf die seitherige Rechtsprechung des Senats¹⁾ abgelehnt. An den Nachweis der Ernsthaftigkeit der Pensionszusage an den Gesellschafter Geschäftsführer einer Einmann-GmbH oder an den zu mehr als 50 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer einer sonstigen Kapitalgesellschaft seien strenge Anforderungen zu stellen. Diese Rechtsprechung beruhe auf der das Urteil des Bundesfinanzhofs v. 22. Jan. 1958²⁾ tragenden Rechtsauffassung, daß Pensionszusagen nur anerkannt werden können, wenn der die Versorgung versprechende Arbeitgeber ernsthaft mit einer künftigen Inanspruchnahme durch den Arbeitnehmer rechnen muß.

Der BFH weist darauf hin, daß bei der dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH oder einer von ihm beherrschten Kapitalgesellschaft erteilten Pensionszusage die zivilrechtliche Wirksamkeit dieser Zusage nicht ausreiche, um eine rückstellungsfähige Last anerkennen zu können. Für die Entscheidung der Frage, ob die erteilte Versorgungszusage "ernsthaft" ist, sei das sich aus den vorliegenden Umständen ergebende Gesamtbild maßgebend.

Da H. mit 80 % an der GmbH beteiligt ist, braucht er auf entgegenstehende Interessen von Mitgesellschaftern keine Rücksicht zu nehmen. Die Höhe seiner Beteiligung gewährt

1) BFH v. 5.5. 1959, BStBl 1959^I III, S. 369; BFH v. 4.8.1959, BStBl 1959 III, S. 374.

2) BStBl 1958 III, S. 186.

inm ein Herrschaftsrecht. Der Inhalt und die Dauer seines Dienstverhältnisses werden weitgehend durch ihn als Mehrheitsgesellschafter bestimmt. Da er die Gesellschaft - seinen Arbeitgeber - beherrscht, fehlt es an einem eigentlichen Dienstnerrn, der, wie bei einem normalen Dienstverhältnis, verlangen würde, daß er in den Ruhestand tritt. Für ihn besteht, da er wirtschaftlich gesehen sein eigener Arbeitgeber ist, kaum ein vernünftiger Grund, seine Geschäftsführertätigkeit aufzugeben und die Bezüge als Geschäftsführer gegen die niedrigen eines Pensionärs einzutauschen Der die Gesellschaft beherrschende Geschäftsführer wird deshalb, sofern keine anderen triftigen Gründe vorliegen, im Dienst der Gesellschaft tätig bleiben, selbst wenn er wegen Alters oder wegen Krankheit nicht mehr voll arbeitsfähig ist. Es müssen deshalb gewichtige Gesichtspunkte vorgebracht werden, um die oben dargestellte Erwägung zu entkräften . . .

Des weiteren wird in dem zitierten Urteil klargestellt, daß die Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht, wie der Steuerpflichtige annimmt, auf einem nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts - 1 Bv R 845/58 - v. 24.1.1962¹⁾ unzulässigen Durchgriff auf die Person des die Kapitalgesellschaft beherrschenden Gesellschafters beruht. Der BFH führt wörtlich aus²⁾:

"In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind zivilrechtlich gültige und entsprechend der getroffenen Vereinbarung durchgeführte Dienstverträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und dem alleinigen oder herrschenden Gesellschafter stets anerkannt worden. Mit Rücksicht auf die enge Interessenverflechtung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ist lediglich die Angemessenheit der auf Grund des Vertrages gewährten Dienstbezüge nachgeprüft worden . . . Der Bundesfinanzhof hat die Versorgungsversprechen auch nicht für schlechthin unbeachtet erklärt; er hat ausdrücklich ausgesprochen, daß nach Beendigung des Dienstverhältnisses auf Grund der Pensionszusage geleistete Bezüge im Rahmen des

1) StW 1962, Nr. 44, Sp. 117 ff.

2) BStBl 1962 III, S. 401.

Angemessenen als Betriebsausgabe abzugsfähig seien, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Ruhestand trete und im Zeitpunkt der Pensionszusage eine rückstellungsfähige Last nicht anerkannt worden sei."

Das BFH-Urteil stellt anschließend fest, daß die Äußerung des BVerfG nicht verhindern dürfe, steuerlich erhebliche Tatbestände nach der in § 1 Abs. 3 StAnpG verankerten wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen.

Die Äußerung des BVerfG beziehe sich nicht auf die Würdigung von Tatbeständen (Sachverhalten) nach § 1 Abs. 3 StAnpG. Das Urteil verweist in diesem Zusammenhang auf Wilser¹⁾, Serick²⁾ und auf steuerliche Einzelvorschriften, wie z.B. § 6 Abs. 1 Satz 2 KStG, § 19 KStbV, § 9 KStG.

Die Würdigung der Versorgungszusage an den Alleingesellschafter einer Einmann-GmbH sei im Grunde ~~nach~~ davon abhängig, ob angesichts der Umstände des Einzelfalls ein moses laß von Wahrscheinlichkeit dafür spreche, die Gesellschaft werde künftig aus der Versorgungszusage in Anspruch genommen.

In dem hier vorliegenden Streitfall sind nach Ansicht des BFH keine Tatsachen ersichtlich, daß der Versorgungsfall mit dem bei der Rückstellung angenommenen Lebensalter des Gesellschafter-Geschäftsführers eintritt. Der Zeitpunkt des Ausscheidens sei nicht im Anstellungs- und Pensionsvertrag bestimmt. Ferner begründe der notarielle Vertrag keine hinreichende Wahrscheinlichkeit für den Eintritt des Pensionsfalles.

In diesem Vertrag hatte sich der 23 Jahre alte Sohn des Gesellschafter-Geschäftsführers verpflichtet, seine Ausbildung weitemin darauf abzustellen, daß er in der Lage sein werde, die verantwortliche Geschäftsführung zu übernehmen; die

1) Wilser, Otto: a.a.O.

2) Serick, Kolf: a.a.O.

Steuerpflichtige verpflichtete sich, den Sohn zum Geschäftsführer zu bestellen, sobald sein Vater das 65. Lebensjahr vollendet habe. Dieser verpflichtete sich gegenüber seinem Sohn, mit 65 aus der GmbH auszuschcheiden und nur noch die Rechte aus dem Pensionsversprechen geltend zu machen. Allen diesen Verpflichtungen hat der BFH einen über eine rein formalrechtliche Verpflichtung hinausgehenden ernsthaften Gehalt nicht zuerkannt. Der Vater habe immer freie Hand. Der Sohn würde mit Rücksicht auf familiäre und erbrechtliche Verhältnisse kaum Anlaß nehmen, sein Ausscheiden zu fordern.

Würdigend ist festzustellen, daß der BFH die im Urteil v. 5.5.1959¹⁾ für den Einzelfall eingeführten strengen Beweiserfordernisse und damit die allgemeine Vermutung gegen die Ernstlichkeit der Pensionsrückstellung weiter ausbaut.

Im Urteil wird ausführlich auf die wirtschaftliche Identität zwischen Einmann-Gesellschaft und Alleingesellschafter bzw. zwischen beherrschter Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter eingegangen und die Tendenz zur selbständigen Verwendung des Arguments der wirtschaftlichen Identität verstärkt.

Die in den bisherigen Ausführungen besprochenen Grundsatzurteile des BFH werden durch weitere Urteile ergänzt.

Die Urteile v. 29.3.1960²⁾ und 9.8.1960³⁾ unterziehen einige - nach Ansicht der Finanzgerichte die Ernsthaftigkeit der Zusage beweisende - Umstände einer näheren Betrachtung.

1) BStBl 1959 III, S. 369.

2) LB 1960, S. 656.

3) BB 1960, S. 1088.

Im BFH-Urteil v. 29.3.1960¹⁾ steht die Ernsthaftigkeit der Rückstellung für eine dem Alleingesellschafter einer GmbH gegebene Pensionszusage zur Entscheidung. Der BFH wiederholt zuerst die Grundsätze des BFH-Urteils v. 5.5.1959²⁾ und weist dann die Nachweise der Ernsthaftigkeit zurück, die das FG angeführt hatte. Der Nachweis der Ernsthaftigkeit der Pensionsrückstellung ist nach Ansicht des BFH auch dann nicht gegeben, wenn eine Rückdeckungsversicherung durch die Gesellschaft abgeschlossen wurde oder wenn der im Betrieb eingearbeitete über 40 Jahre alte Sohn wahrscheinlich die Nachfolge antreten und der Gesellschafter-Geschäftsführer deshalb mit 65 in Pension gehen wird.

Außerdem ist an dieser Entscheidung bemerkenswert, daß der Begriff der Ernsthaftigkeit nicht dahingehend bestimmt werden kann, erst ein Mißbrauch rechtlicher Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 1 StAnpG könne zur Nichtanerkennung der Pensionszusage führen.

Dem BFH-Urteil v. 9.8.1960³⁾ ging das Urteil des FG Hannover v. 5.2.1960⁴⁾ voraus, das Pensionsrückstellungen für den Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH für zulässig erklärte, da der Nachweis der Ernsthaftigkeit erbracht sei. Das FG vertrat die Ansicht, daß die durch Krieg und Nachkriegszeit geschwächte Generation im Pensionsalter ausscheiden würde; außerdem werde in dem hier vorliegenden Falle der Sohn als Nachfolger ausgebildet.

Den ersten Nachweis hat der BFH mit der Begründung abgelehnt, daß keinerlei allgemein gehaltene Erwägungen der geforderten Tatsachenwürdigung (Ernsthaftigkeit der Pensionszusage im Einzelfall) gerecht zu werden vermöchten, den

1) DB 1960, S. 656.

2) BStBl 1959 III, S. 369.

3) BB 1960, S. 1088.

4) GmbH-Rdsch 1960, S. 96; vgl. S. 196 f.

zweiten damit, daß auch die Ausbildung des Nachfolgers nicht den Schluß rechtfertigt, der geschäftsführende Gesellschafter werde dereinst vertragsgemäß aus der Geschäftsführung ausscheiden und in den Ruhestand treten¹⁾.

In dem BfH-Urteil v. 13.12.1961²⁾ wird die Anwendung der Grundsatzurteile eingeschränkt: Die mit dem Gesellschaft-Geschäftsführer vereinbarte Witwenversorgung kann eine pensionsfähige Last auch dann begründen, wenn dieser die Gesellschaft beherrscht.

Dem Urteil liegt folgender Sachverhalt zugrunde: An zwei Gesellschaften mbH waren das Ehepaar J. und die ersteheilige Tochter der Ehefrau zu je 1/4 beteiligt. 1/4 der Anteile war jeweils im Besitz der 2 Gesellschaften mbH. Alleiniger Geschäftsführer der 2 Gesellschaften mbH war seit Anfang 1951 der Ehemann J., an dessen Ehefrau auf Beschluß der Gesellschafterversammlung v. 28.12.1954 eine Witwenrente von 500,-- DM monatlich gezahlt werden sollte.

Der BfH läßt die Rückstellungen mit folgender Begründung zu:

"Die in den oben genannten Urteilen" - BfH-Urteil v. 5.5.1959 3), BfH-Urteil v. 4.8.1959 4) "angeführten Gründe, nach denen es im Regelfall wenig wahrscheinlich ist, daß der Geschäftsführer aus dem aktiven Dienst ausscheidet und die ihm für seine laufende Tätigkeit zustehenden Dienstbezüge mit dem niedrigeren Ruhegeld vertauscht, gelten hinsichtlich der versprochenen Versorgung für die Ehefrau nicht. Die Fortführung einer Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer kommt hier nicht in Frage. Anders als beim entsprechenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist der Eintritt des Versorgungsfalles, weil durch den Tod

1) Vgl. auch Birkholz, H.: Pensionsrückstellung für den Einzelgesellschafter einer Kapitalgesellschaft, BB 1960, S. 1066 (J.Ann.).

2) BStBl 1961 III, S. 138.

3) BStBl 1959 III, S. 369.

4) BStBl 1959 III, S. 374.

des Ehemannes bedingt, vom Willen der durch die Zusage begünstigten Ehefrau unabhängig. Ihr Interesse ist darauf gerichtet, nach dem durch den Tod des Ehemannes bedingten Wegfall der Geschäftsführerbezüge in den Genuß des Witwengeldes zu kommen, das ihre Versorgung sicherstellen soll."

Die eigene Beteiligung der Ehefrau von 25 % verhindert die Rückstellung nicht.

Für die steuerliche Zulässigkeit der Witwenversorgung darf der beherrschende Gesellschafter nach dem BFH-Urteil v. 13.12.1961¹⁾ das 65. Lebensjahr zur Zeit der Zusage nicht beachtlich überschritten und nicht nur kurze Zeit im Dienste der Gesellschaft gestanden haben. Der BFH argumentiert wie folgt:

Die Steuerpflichtige hätte einem fremden, über 65 Jahre alten Arbeitnehmer für die Zeit seit Eintritt in das Unternehmen keine Versorgungszusage mehr erteilt (der Gesellschafter-Geschäftsführer ist 69 Jahre alt und seit 4 Jahren in der Gesellschaft beschäftigt). Sie hätte ihm lediglich für seine künftige Arbeitsleistung Gehalt gezahlt, weil sie für das laufende Gehalt und die der Ehefrau für den Fall des Todes des Ehemanns möglicherweise auf längere Zeit hinaus zu leistenden Versorgungsbezüge keine entsprechende Gegenleistung des Arbeitnehmers mehr erwarten konnte. Angesichts der bei dem Alter des Geschäftsführers im Zeitpunkt der Erteilung der Versorgungszusage noch bestehenden Lebenserwartung konnte die Steuerpflichtige nicht mehr damit rechnen, daß der Geschäftsführer die nach seinem Tode der überlebenden Ehefrau zufallenden Versorgungsbezüge durch seine Arbeitsleistung verdienen würde.

Der BFH schränkt im Urteil v. 5.6.1962²⁾ die Anwendung der

1) BStBl 1962 III, S. 243.

2) BStBl 1962 III, S. 416.

Grundsatzurteile weiter ein. Er führt aus, daß eine Rückstellung für die Versorgung eines Wohnes des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers zulässig sei.

Die GmbH, an der der Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Ehefrau zu gleichen Teilen beteiligt waren, machte dem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensions-, seiner Ehefrau eine Witwenpensions- und dem Sohn eine Waisenrentenzusage. Der BFH spricht deutlich aus¹⁾, daß eine Rückstellung nicht nur für die Versorgung der Ehefrau, sondern auch für den Sohn zulässig ist. Die Zusage an den Sohn müsse sich aber im Rahmen der üblichen Waisenversorgung halten, was im Streitfall angenommen wurde.

Im Urteil v. 18.9.1962²⁾ wird vom BFH untersucht, ob der beherrschende Einfluß eines in früheren Jahren nicht über 50 %beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers sich auf die bisher steuerlich mögliche Pensionsrückstellung auswirkt. Der BFH kommt zu dem Ergebnis, daß keine weiteren Rückstellungen gebildet werden dürfen, die Gesellschaft jedoch nicht verpflichtet sei, die bisher gebildeten Rückstellungen aufzulösen.

Die GmbH war von 1931-1957 als AG betrieben worden; Beteiligung des A. 5,7 %, seiner Schwiegermutter 39,2 %.

Die Rückstellungen für die Pensionszusage betrugen am 1.1.1958 34 192,-- DM, zum 31.12.1958 wurden die strittigen 5 520,-- DM zugeführt. Zum 1.1.1958 wurde die AG in eine GmbH umgewandelt. A. übernahm 86 % des Stammkapitals.

1) Vgl. auch Grieger, Rudolf: Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH unter Rückdeckung bei einem Versicherungsunternehmen, BB 1962, S. 1073 (1.Anm.).

2) BStBl 1963 III, S. 98.

Da das FA die Zuführung zur Rückstellung für 1958 nicht anerkannt hatte, legte die GmbH Berufung ein. Die Berufung hatte Erfolg. Das FG entschied: Ob eine Pensionszusage ernsthaft sei, sei nur nach dem Zeitpunkt der Zusage zu beurteilen. A. sei im Jahre 1951 nicht wesentlich beteiligt gewesen. Der BFH versage auch nicht allen Pensionszusagen an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer die Anerkennung. In Ausnahmefällen könne der Nachweis der Ernsthaftigkeit erbracht werden. Hier liege ein solcher Ausnahmefall vor.

Gegen diese Entscheidung legte das FA Rechtsbeschwerde ein, die keinen Erfolg hatte.

Der BFH stellte fest, daß der Entscheidung des FG, das den Verhältnissen z.Z. der Versorgungszusage (Dez. 1951) verbindliche Wirkung für die Zukunft beimißt, nicht beizustimmen sei. Der veränderte Tatbestand müsse bei der Veranlagung berücksichtigt werden.

Entsprechend dem Urteil v. 26.6.1962¹⁾ sei die GmbH jedoch nicht verpflichtet, eine bisher gebildete Rückstellung aufzulösen.

Im BFH-Urteil v. 9.10.1962²⁾ stellt der BFH ausdrücklich fest, daß Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer für den Fall der Invalidität steuerlich nach den gleichen Grundsätzen zu behandeln sind, wie sie die Rechtsprechung für die Altersversorgung aufgestellt hat. Immerhin enthält das Urteil einige Fälle, z.B. Geisteskrankheit, Kopfverletzungen, verbunden mit schweren geistigen Störungen, in denen eine Zusage zulässig ist.

In dem Urteil wurde von einer GmbH ausgegangen, deren Stammkapital sich zu 83 % in der Hand ihres Gesellschafter-Geschäftsführers befindet, dem sie eine Versorgungszusage gab, welche die Zahlung von Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenrente vorsah.

1) BStBl 1962 III, S. 399.

2) BStBl 1963 III, S. 23.

Das FG hatte die Rückstellung für Invalidität anerkannt.

Demgegenüber führt der BFH aus:

"Die Anerkennung der Rückstellung für die Invaliditätszusage durch das Finanzgericht ist zu Unrecht erfolgt. Die für Pensionszusagen (Altersversorgung) an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft aufgestellten Grundsätze gelten auch für den Fall der Invalidität (Urteil des BFH v. 26.6.1962, BStBl 1962 III, S. 399). Der Streitfall gibt keine Veranlassung, von dieser Rechtsauffassung abzuweichen. Die gleichen Gesichtspunkte, die der Anerkennung einer Rückstellung für die Altersversorgung entgegenstehen, sind auch bei Zusagen für den Fall der Invalidität gegeben. Auch hier hat es der Gesellschafter-Geschäftsführer weitgehend in der Hand, ob er seine Tätigkeit als Geschäftsführer aufgeben will. Seine beherrschende Stellung als Gesellschafter ermöglicht es ihm wesentlich, den Umfang seiner Tätigkeit als Geschäftsführer selbst zu bestimmen. Die Entscheidung darüber, ob die Beschwerdegegnerin zur Leistung verpflichtet ist, liegt somit in der Hauptsache in der Hand des begünstigten Gesellschafter-Geschäftsführers. Es mag zutreffen, daß Fälle von Invalidität denkbar sind, in denen eine weitere Tätigkeit als Geschäftsführer offenkundig ausscheidet (z.B. Geisteskrankheit, Kopfverletzungen, verbunden mit schweren geistigen Störungen als Dauerzustand). Einer Rückstellung für derartige Fälle dürfte aber wirtschaftlich betrachtet für die Erfolgsrechnung nur so geringe Bedeutung zukommen, daß sie außer Betracht gelassen werden kann."

Der BFH bestätigt in den Urteilen v. 18.12.1962¹⁾ und v. 26.4.1963²⁾ die in den Urteilen v. 5.5.1959³⁾ und 4.8.1959⁴⁾ aufgestellten Grundsätze.

Die Entscheidung des BFH v. 8.5.1963⁵⁾ zu Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer kann dagegen eine gewisse Lockerung der vom BFH geforderten Voraussetzungen der Anerkennung bedeuten⁶⁾. Der BFH sieht in dem genannten Urteil Pensionsrückstellungen dann als ernsthaft an, wenn dem Gesellschafter-Geschäftsführer durch ein fachärztliches Attest bescheinigt wird, daß er voraussichtlich aus gesundheitlichen Gründen zum Pensionierungszeitpunkt ausscheiden müsse.

1) BStBl 1963 III, S. 99.

2) BStBl 1963 III, S. 303.

3) BStBl 1959 III, S. 369.

4) BStBl 1959 III, S. 374.

5) BStBl 1963 III, S. 339.

6) So auch "Z" in DB 1963, S. 949 f.

dddd) Rechtsprechung der Finanzgerichte

Der Rechtsprechung des BFH können einige Finanzgerichts-Urteile gegenübergestellt werden, in denen den Grundsätzen des BFH widersprochen wird. Zum Teil sind die Urteile durch Entscheidungen des BFH aufgehoben worden.

In der nicht rechtskräftigen Entscheidung des FG Hannover, v. 30.6.1959¹⁾, die vor dem BFH-Urteil v. 5.5.1959²⁾ ergangen ist, erkennt das FG die Zuführung zu Pensionsrückstellungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH an.

Das FG begründet seine Entscheidung mit der Vertragsfreiheit der selbständigen Einmann-GmbH, die anzuerkennen sei, sofern klare und eindeutige Gestaltungen vorliegen. Das FG sieht im Rahmen der verdeckten Gewinnausschüttung in der Mißbrauchbestimmung des § 6 StAnpG ein Mittel, den Verträgen die steuerliche Anerkennung zu versagen, wenn die "Grenzen zwischen Betriebsausgabe und Gewinnverwendung" überschritten werden.

Die im BFH-Urteil v. 15.4.1958³⁾ ausgesprochene Bedürctung, "daß unter Umständen bereits die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter solchen Gewinnverlagerungen den Weg bereite", konnte die erkennende Kammer nicht teilen.

Die Kammer stellt bei der Begründung ihrer Ansicht ganz auf den "Primat des bürgerlichen Rechts" ab und lehnt die "diesen Primat außer Kraft setzende wirtschaftliche Betrachtungsweise" ab. Eine Notwendigkeit, Gesellschaft und Gesellschafter als eine Einheit zu behandeln, war nach Ansicht der Kammer nicht gegeben.

1) LB 1959, S. 932; vgl. auch die Darstellung bei Birkholz, H.: Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen auch bei Einmann-Gesellschaften steuerlich anzuerkennen, BB 1959, S. 701.

2) BStBl 1959 III, S. 369.

3) BStBl 1958 III, S. 428.

Die Kammer geht in der Betonung der bürgerlich-rechtlichen Betrachtung sehr weit. Sie versagt lediglich Mißbrauchsfällen die steuerliche Anerkennung.

Das FG Hannover hat sich im Urteil v. 5.2.1960¹⁾ erneut zur Frage der Zulässigkeit von Pensionsrückstellungen geäußert, dieses Mal, nachdem das Urteil des BFH v. 5.5.1959²⁾ ergangen war.

Es hat sich darin dem BFH nicht angeschlossen und die Zulässigkeit von Pensionsrückstellungen erneut bejaht. Das Urteil wurde vom BFH mit Urteil v. 9.8.1960³⁾ aufgehoben.

Die Kammer ging von der Auffassung aus, daß die vom BFH zur Stützung seiner Rechtsauffassung angestellten Überlegungen . . . "allgemeiner Natur sind, deren Verwirklichung und Niederschlag als Einzelmerkmal in jedem Fall zu prüfen ist". Die Kammer ist der Ansicht, daß erst der im Einzelfall festgestellte Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten zu einer Aberkennung der Pensionsrückstellung führen dürfe.

Die Kammer stützt ihre Ansicht auf allgemeine Überlegungen, wie, daß eine durch Krieg und Nachkriegszeit geschwächte Generation zur Pensionierung neige, daß die Identität zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nicht vollständig sei und daß in Wirklichkeit keine steuerlichen Vorteile mit der Pensionsrückstellung verbunden seien, denn es sei gleichbedeutend, ob die Gesellschaft ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer ein bis an die Grenze des Vertretbaren erhöhtes Barentgelt oder, neben einem geringeren Barentgelt,

1) GmbH-Rdsch 1960, S. 96. Vgl. auch die Darstellung bei: Birkholz, n.: Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen bei Einmann-Gesellschaften, Gutachten, BB 1960, S. 285.

2) BStBl 1959 III, S. 369.

3) Vgl. S. 189 f.

eine Alters- und Familienversorgung zusagt. Vor allem erweise sich die immer wieder befürchtete Auflösung von Pensionsrückstellungen in Verlustjahren doch nur dann als interessant, wenn sie nicht zugleich der Gesellschaft die Möglichkeit des Verlustabzugs aus § 10 d EStG nehme.

In dem hier vorliegenden Fall hält die Kammer die Tatsache, daß der Beschwerdeführer seinen Sohn in den Betrieb aufgenommen hat, um ihn als seinen Nachfolger in der Geschäftsführung heranzubilden, für ausreichend, um die Ernsthaftigkeit der Zusage zu beweisen und einen Mißbrauch abzulehnen. Nach Ansicht der Kammer gilt dies auch in Ansehung des BFH-Urteils v. 5.5.1959¹⁾.

Das FG schließt seine Ausführungen mit dem nicht amtlichen Lehrsatz ab:

"Lassen sich in einzelnen Fällen keine allgemeinen oder korrekten Anhaltspunkte dafür finden, daß die Pensionszusage offensichtlich der Ernsthaftigkeit ermangelt, so wird man jede korrekte Maßnahme zur Sicherstellung eines vertragsgemäßen Tatsachenverlaufs als ausreichenden Nachweis für die Ernsthaftigkeit ansehen müssen."

Abschließend ist noch auf die Urteile des FG Stuttgart v. 22.1.1960²⁾ und das FG Karlsruhe v. 31.1.1961³⁾ zu verweisen, die sich ebenfalls den Grundsätzen des BFH nicht in vollem Umfange angeschlossen und Pensionszusagen an Alleingesellschafter von Einmann-Gesellschaften bzw. beherrschende Gesellschafter von beherrschten Gesellschaften anerkannt haben.

1) BStBl 1959 III, S. 369.

2) Wpg 1961, S. 104 f.

3) DB 1961, S. 254.

eeee) Schrifttum

Die grundsätzlichen und ergänzenden Urteile des BFH führten zu einer Vielzahl von Stellungnahmen im Schrifttum.

Die Äußerungen werden einmal durch die in Aussicht stehende Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht zu dieser Frage ergänzt werden, da gegen das BFH-Urteil v. 26.6.1962¹⁾ am 3.9.1962 eine Verfassungsbeschwerde beim Verfassungsgericht eingelegt wurde. Zum anderen hat aber auch der damalige Bundesfinanzminister Etzel bei der Eröffnung des 11. Fachkongresses der Steuerberater eine gesetzliche Regelung dieses Fragenbereichs angekündigt²⁾.

Die Autoren des Schrifttums beschäftigten sich bei der Erörterung der mit dem BFH-Urteil v. 5.5.1959³⁾ einsetzenden geänderten Rechtsprechung zuerst mit der Frage, ob die vom BFH aufgestellte allgemeine Vermutung, daß der Alleingesellschafter einer Einmann-GmbH nicht in den Ruhestand treten würde, am Einzelfall zu widerlegen sei.

Mit Recht betont Vangerow⁴⁾, der BFH habe im Urteil v. 26.6.1962⁵⁾ mit dem Kriterium, daß ein hohes Maß von Wahrscheinlichkeit für den Eintritt des Versorgungsfalles gegeben sein müsse, eine mildere Formulierung gebraucht als im BFH-Urteil v. 5.5.1959, in dem er ausgesprochen hatte, eine Ernsthaftigkeit sei in der Regel nicht gegeben, da Pensionen an Geschäftsführer von Einmann-Gesellschaften tatsächlich so gut wie nie gezahlt würden⁶⁾.

Gleichzeitig haben aber gerade das BFH-Urteil v. 26.6.1962

1) BStBl 1962 III, S. 399.

2) Heissmann, Ernst: Von den BFH-Urteilen zur praktischen Regelung, GmbH-Rdsch 1959, Beil. zu Nr. 11, S. 10.

3) BStBl 1959 III, S. 369.

4) Vangerow, Friedrich: Zur Körperschaftsteuer, StW 1962, Sp. 750.

5) BStBl 1962 III, S. 401.

6) BStBl 1959 III, S. 372.

sowie andere Urteile die strengen Beweisfordernisse des BFH-Urteils v. 5.5.1959 weiter verschärft. So lehnte der BFH in den Urteilen v. 29.3.1960¹⁾, v. 8.9.1960²⁾ und v. 26.6.1962³⁾ als Nachweis der Ernsthaftigkeit ab, daß ein Nachfolger ausgebildet werde oder bereitstene. Diesem Nachweis wird im Schrifttum⁴⁾ und von der Wirtschaft die größte Bedeutung zugemessen. Nach Heissmanns⁵⁾ statistischer Untersuchung⁶⁾ wird ein fristgerechtes späteres Ausscheiden am häufigsten mit einem bereitstehenden Nachfolger begründet.

Ausdrücklich hat der BFH auch die formalrechtlichen Verpflichtungen des Alleingesellschafters und der Einmann-GmbH gegenüber dem Nachfolger, daß der Alleingesellschafter ausscheiden und der Lohn zum Geschäftsführer bestellt werde⁷⁾, als hinreichenden Nachweis der Ernsthaftigkeit der Pensionsverpflichtung abgelehnt. Dasselbe gilt für den Abschluß einer Rückdeckungsversicherung⁸⁾.

Es ist zu vermuten, daß der BFH auch die von Heissmann⁹⁾ vorgeschlagene Verpflichtung einem Dritten gegenüber¹⁰⁾ - zu-

1) DB 1960, S. 656.

2) BB 1960, S. 1088.

3) BStBl 1962 III, S. 401.

4) Vgl. u.a. Herrmann, Carl: Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, GmbH-Rdsch 1959, Beil. zu Nr. 11, S. 8/9.

5) Heissmann, Ernst: Zahlen und Gedanken über Ruhegeldrückstellungen für Einmann- und beherrschende Gesellschafter der GmbH, GmbH-Rdsch 1960, S. 38.

6) Vgl. S. 208 f.

7) BFH v. 26.6.1962, BStBl 1962 III, S. 401.

8) RFH v. 29.3.1960, DB 1960, S. 656.

9) Heissmann, Ernst: a.a.O., GmbH-Rdsch 1959, Beil. zu Nr.11, S. 12; derselbe: Ruhegeldrückstellungen für Einmanngesellschaften nur bei Nachweis der Ernsthaftigkeit, FK 1959, S. 440.

10) Heissmann vertritt die Ansicht, daß eine Vereinbarung, "die es dem freien Belieben des Gesellschafter-Geschäftsführers entzieht, nach Eintritt des Versorgungsfalles noch weiter gegen Genalt als Geschäftsführer tätig zu bleiben, als Beweis für die Ernsthaftigkeit der Zusage anzusehen ist. Eine solche Vereinbarung ist bei beherrschenden Gesellschaftern durchaus denkbar". (Heissmann, Ernst: a.a.O., BB 1960, S. 168).

mindest bei Einmann-Gesellschaften¹⁾ - nicht anerkennen würde. Die Verpflichtung müßte nach Heissmann den Inhalt haben, daß der Alleingesellschafter mit Vollendung des 65. Lebensjahres in den Ruhestand treten werde; sie könnte etwa gegenüber einem leitenden Angestellten der Gesellschaft übernommen werden.

Die in Heissmanns statistischer Untersuchung beinahe ebenso häufig genannten gesundheitlichen Gründe begründen nach dem BFH-Urteil v. 9.10.1962²⁾ nur bei schweren Krankheiten, wie Geisteskrankheit, Körperverletzungen, schweren geistigen Störungen, nicht aber bei Kreislaufstörungen, Herzinfarkt, Zuckerkrankheit³⁾, ernsthafte Pensionsrückstellungen. Die Ernsthaftigkeit wird auch in den Fällen abgelehnt, in denen eine akute Erkrankung im Bereich des Möglichen liegt. Die zuletzt ergangene Entscheidung des BFH v. 8.5.1963⁴⁾ brachte allerdings eine gewisse Lockerung der angeführten Grundsätze mit sich, da der BFH in ihm Pensionsrückstellungen als ernsthaft anerkennt, wenn dem Gesellschafter-Geschäftsführer durch ein fachärztliches Attest bescheinigt wird, daß er voraussichtlich aus gesundheitlichen Gründen zum Pensionierungszeitpunkt ausscheiden müsse.

Seit dem Urteil des BFH v. 18.9.1962⁵⁾ ist es auch nicht mehr fraglich, daß der BFH die strengen Beweiserfordernisse auf die Fälle der Anteilsabtretung, Anteilsvereinigung und des Anteilsübergangs anwenden will. Grieger⁶⁾ hatte dies im Gegensatz zu Felix⁷⁾ bereits vor der Verkündung dieses Urteils angenommen⁸⁾.

1) Ähnlich: Glade, Anton: Zur Ernsthaftigkeit von Pensionszusagen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbH-Rdsch 1962, S. 220.

2) BStBl 1963 III, S. 23.

3) Vgl. auch Heissmann, Ernst: a.a.O., GmbH-Rdsch 1960, S. 38.

4) BStBl 1963 III, S. 339.

5) BStBl 1963 III, S. 98.

6) Grieger, Rudolf: Pensionsrückstellungen für Einmann-Gesellschafter, BB 1959, S. 983.

7) Felix, Günther: a.a.O., StW 1959, Sp. 41.

8) Ähnlich Heißmann, Ernst: a.a.O., FR 1959, S. 441.

Zusammenfassend ist mit einem Teil des Schrifttums¹⁾ zu sagen, daß es nicht recht ersichtlich ist, welche objektiv nachprüfbaren Tatsachen - mit Ausnahme des Nachweises schwerer Krankheiten und ärztlicher Atteste - jemals im Einzelfall den wahrscheinlichen Eintritt des in der Zukunft liegenden Versorgungsfalles beweisen können.

Aus diesem Grunde hat das Schrifttum zum zweiten folgerichtig die Berechtigung der allgemeinen Vermutung erörtert. Es wandte sich dabei einmal gegen die deduktive Argumentation des BFH, bei Zuweisungen zu Pensionsrückstellungen würde eine Steuerersparnis eintreten.

Schandalik-Fasold²⁾ stellen fest, daß die Rückstellungen nach versicherungsmathematischen Grundsätzen gebildet werden und durch die Beschränkung der gesamten Gesellschafter-Geschäftsführer-Bezüge auf angemessene Bezüge so fest umrahmt sind, daß sie niemals beliebig bemessen werden können³⁾. Grieger⁴⁾ ergänzt, daß die nicht zugelassenen Pensionsrückstellungen bei der Prüfung der Angemessenheit der Gesamtbezüge außer acht gelassen werden müssen und damit die Wirkung der steuerlichen Rechtsprechung aufgeboben wird. Sie könnten durch ein entsprechend höheres Gehalt ersetzt werden.

Auch nach Eintritt des Versorgungsfalles kann nicht von einer Steuerersparnis gesprochen werden. Dies gilt für den Fall, daß der Gesellschafter die Pensionszahlungen nicht in

1) Vangerow, Friedrich: Pensionsrückstellungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer bei Einmann- und Familien-GmbH, StW 1959, Sp. 820; Greiffenhagen, Herrmann: Die beiden BFH-Urteile unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise, GmbH-Rdsch 1959, Beil. zu Nr. 11, S. 14; Grieger, Rudolf: a.a.O., BB 1959, S. 983; Flume, Werner: a.a.O., StbJ 1960/61, S. 261; Labus, O.: Pensionsrückstellungen bei Einmanngesellschaften und Familiengesellschaften, BB 1960, S. 817.

2) Schandalik-Fasold: a.a.O., BB 1958, S. 1167.

3) Ähnlich Birkholz, H.: a.a.O., BB 1959, S. 702.

4) Grieger, Rudolf: a.a.O., BB 1959, S. 985.

Anspruch nimmt, sondern Gehaltszahlungen, da er für diese Zeit Dienstleistungen verrichtet. Aber auch wenn er weiterhin die vollen Bezüge in Anspruch nimmt, ohne voll tätig zu sein, kann das FA die Bezüge auf ihre Angemessenheit überprüfen, wobei sie allerdings den Auflösungsbetrag der Pensionsrückstellung abzuziehen hat¹⁾²⁾.

Es wird aber - trotz der Gegenstimmen Schandalik-Fasolds³⁾ und Birkholzs⁴⁾ - eine Steuerersparnis in den allerdings verhältnismäßig seltenen Fällen zu bejahen sein, in denen in Gewinnjahren gebildete Rückstellungen in Verlustjahren aufgelöst werden⁵⁾. Eine Ausnahme bildet lediglich der von Schandalik-Fasold³⁾, Birkholz⁴⁾ und dem FG Hannover v. 5.2.1960⁶⁾ angeführte Sonderfall, daß die Verlustjahre über 5 Jahre hinaus andauern, und die Verlustvorträge verloren gehen⁷⁾.

Eine weitere Steuerersparnis kann eintreten, wenn der Steuerpflichtige mit dem Pensionsalter aus der aktiven Tätigkeit ausscheidet, trotzdem aber sein volles Gehalt weiterbezieht, und die Gehaltszahlung der Besteuerung zugrunde ge-

-
- 1) Höppner, Martin: a.a.O., Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer mit beherrschendem Einfluß, DB 1959, S. 1152.
 - 2) Vgl. auch Heissmann, der, ohne den formellen Unterschied zwischen Gehalt und Kuhegeld zu verkennen, doch in den Bezügen eines über die Altersgrenze hinaus beschäftigten Alleingeschafters zwei Teile unterscheidet, "nämlich einerseits das Kuhegeld für die früheren Dienste, das also tatsächlich - wenn auch nicht unter diesem Namen - gezahlt wird, und andererseits eine Vergütung für seine gegenwärtigen Dienste". (Heissmann, Ernst: a.a.O., FR 1959, S. 440).
 - 3) Schandalik-Fasold: a.a.O., BB 1958, S. 1167.
 - 4) Birkholz, H.: a.a.O., BB 1959, S. 702.
 - 5) Die Auflösung kann nach § 305 BGB durch den Abschluß eines formlosen Vertrags zwischen Einmann-GmbH und Alleingeschafter jederzeit vollzogen werden.
 - 6) GmbH-Rdsch 1960, S. 96.
 - 7) Vgl. auch die genaue Untersuchung der Belastungsauswirkungen bei der Bildung einer Pensionsrückstellung durch: Heissmann, Ernst: Kuhegeldzusagen für "Einmann"-Gesellschafter, DB 1958, S. 1222.

legt wird.

In diesen Fällen wird anstelle der niedrigeren Pension ein höheres Gehalt bezogen. Gleichviel, ob in den zurückliegenden Jahren Pensionsrückstellungen gebildet wurden, die jetzt aufgelöst werden, oder ob Rückstellungen unterlassen wurden, der Unterschiedsbetrag zwischen Gehalts- und Pensionszahlung mindert den steuerlichen Gewinn bzw. erhöht den steuerlichen Verlust.

Es kann nun nicht bezweifelt werden, daß in vielen Fällen ein Alleingesellschafter einer Einmann-GmbH vor seinem Tode aus der aktiven Geschäftsführung ausscheiden muß, weil er seinen Betrieb nicht mehr leiten kann. Gerade bei Gesellschaften mbH wird es sich in der Regel nicht um Kleinbetriebe handeln. Die Führung eines größeren Betriebs stellt aber bei der heute herrschenden Wirtschaftsdynamik hohe Anforderungen. Es entspricht durchaus dem Normalfall, daß vor dem Tode ein so weitgehendes Nachlassen der Arbeitsleistung eintritt, daß ein größerer Betrieb nicht mehr geleitet werden kann¹⁾²⁾. Birkholz³⁾ führt zur Ergänzung noch an, daß gerade die durch Krieg und Nachkriegszeit körperlich und seelisch aufs äußerste belastete Generation in ihrer Mehrzahl gerne bereit sein wird, bei Erreichen der Altersgrenze aus der aktiven Geschäftsführung auszuschcheiden.

1) Vgl. die ausführlichen Ausführungen von Greiffenhagen, Herrmann: Bedenken gegen die Änderung der Rechtsprechung über rechtsverbindliche Pensionszusagen an Gesellschafters-Geschäftsführer von Einmann-Gesellschaften und an beherrschende Gesellschafters-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, Düsseldorf 1960, S. 28 ff.

2) Vgl. auch Vangerow, nach dessen Meinung nicht angenommen werden kann, daß "ein Vorgang, der, wie die Altersvorsorge bei Arbeitnehmern, der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung entspricht, schon seinem Grunde nach für einen bestimmten Kreis von Arbeitnehmern ohne hinreichende Unterlagen als wirtschaftswidrig angesprochen werden darf mit der Folge der völligen Negierung einer wirtschaftlichen Belastung des Arbeitgebers durch die zugesagte Altersfürsorge". (Vangerow, Friedrich: a.a.O., StW 1962, Sp. 751).

3) Birkholz, H.: a.a.O., BB 1960, S. 285.

Die Ansicht des BFH ist es, daß die Alleingesellschafter von Einmann-Gesellschaften in der Regel trotz des Ausscheidens aus dem aktiven Dienst das volle Gehalt weiterbeziehen, um Steuern zu sparen. Die vorausgegangenen Ausführungen haben gezeigt, daß nicht ersichtlich ist, wie jemals im Einzelfall - ausgenommen die schweren Krankheits- bzw. durch ärztliches Attest nachgewiesenen Fälle - vom Steuerpflichtigen die allgemeine Vermutung durchbrochen werden kann. Die Rechtsprechung hat alle denkbaren Beweise abgelehnt. Das "in aller Regel" des BFH-Urteils v. 5.5.1959¹⁾ kann daher in ein "immer" umgedeutet werden.

An dieser Stelle ist dem BFH zu widersprechen. Eine ausgesprochene Scheingeschäfts- oder Mißbrauchsgestaltung, von der der BFH ausgeht, kann nicht zum Regelfall erhoben werden²⁾, noch viel weniger aber kann angenommen werden, daß sie von jedem Steuerpflichtigen durchgeführt wird.

In Übereinstimmung mit einem Teil des Schrifttums ist zusammenfassend zu sagen, daß eine Steuerersparnis bei Pensionsrückstellungen für Alleingesellschafter in den verhältnismäßig seltenen Fällen eintreten kann, in denen Pensionsrückstellungen in Gewinnjahren gebildet und in vorübergehenden Verlustjahren aufgelöst werden, darüber hinaus aber auch, wenn dem Alleingesellschafter nach Eintritt des Pensionsalters anstelle der Pension ein höheres Gehalt bezahlt wird, obwohl er aus dem aktiven Dienst ausgeschieden ist. Die letzte Gestaltung setzt eine ausgesprochene Scheingeschäfts- oder Mißbrauchsabsicht voraus. Sie kann kein Regelfall sein. Noch weniger kann angenommen werden, daß die Gestaltung in jedem Fall vom Steuerpflichtigen gewählt wird.

Über die Kritik an der deduktiven Ableitung hinaus versucht das Schrifttum zum anderen, die Grundsätze des BFH anhand der tatsächlichen Verhältnisse zu widerlegen.

Nach Glade³⁾ hätte allgemein interessiert, wie der BFH seine

1) BStBl 1959 III, S. 372.

2) So Schandalik-Fasold: a.a.O., BB 1958, S. 1168; Greiffenhagen, Herrmann: a.a.O., Düsseldorf 1960, S. 35 f.

3) Glade, Anton: Die steuerliche Beurteilung der verschiedenen Formen von Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer, GmbH-Rdsch 1959, S. 229.

Erfahrung gewonnen hat. Der Wortlaut der Begründung deutet auf eine deduktive Ableitung hin¹⁾. Auch Greiffenhagen²⁾ betont den deduktiven Charakter der Feststellungen in dem Urteil, in dessen Mittelpunkt die Forderung nach Ernsthaftigkeit steht, die ganz allgemein vom BFH nicht bejaht wird³⁾.

Höppner⁴⁾ schließt sich an. Die Erfahrung, daß angeblich Pensionen an Geschäftsführer von Einmann-Gesellschaften so gut wie nie bezahlt werden, müsse "nachweisbar, nachprüfbar und gerichtskundig" sein, wenn das Urteil v. 5.5.1959⁵⁾ entscheidend damit begründet werden solle. Höppner fügt hinzu, daß nur eine zuverlässige Statistik Aufschluß geben könne, in welcher nach Möglichkeit die Gesamtzahl der in Betracht kommenden Gesellschafter-Geschäftsführer mit beherrschendem Einfluß erfaßt sei, die inzwischen das Pensionsalter erreicht haben⁶⁾.

Besonders scharf äußert sich Heubeck⁷⁾. Im Zeitalter der Statistik und der statistischen Massenerfassungen würden "die typisierenden Lebenserfahrungen eines kleinen Gremiums selbst von weisen Männern, wie es der BFH sicher darstellt", anscheinend nicht mehr ausreichen, "wenn außerdem noch bewußt auf die mathematische Methode verzichtet würde, die allein das Gewicht der einzelnen Faktoren klar erkennen läßt".

Nun ist nicht anzunehmen, daß der BFH seine Feststellungen

- 1) Ebenso Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 78.
- 2) Greiffenhagen, Herrmann: Die beiden BFH-Urteile unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise, GmbH-Rdsch 1959, Beil. zu Nr. 11, S. 14.
- 3) In späteren Ausführungen spricht Greiffenhagen sogar von der Entstehung der Erfahrung durch spekulative Überlegungen, "wie die Verhältnisse vielleicht liegen könnten" (Greiffenhagen, Herrmann: a.a.O., Düsseldorf 1960, S. 25).
- 4) Höppner, Martin: a.a.O., DB 1959, S. 1152.
- 5) BStBl 1959 III, S. 369.
- 6) Ähnlich: Vangerow, Friedrich: a.a.O., StW 1959, Sp. 820; derselbe: a.a.O., StW 1962, Sp. 751.
- 7) Heubeck: Pensionsrückstellungen für den Einmanngesellschafter, BB 1959, S. 984 (2.Anm.).

ganz ohne Zahlenunterlagen getroffen hat. WZ¹⁾ spricht in diesem Zusammenhang davon, die Erfahrung des Wirtschaftslebens, daß Gesellschafter-Geschäftsführer von Einmann-Gesellschaften im allgemeinen nicht in Pension gehen, sei gerichts-bekannt gewesen.

Der Senat wird sich vermutlich auch auf die Meinung Heissmanns²⁾ gestützt haben, der bei der Prüfung der Angemessenheit von Ruhegeldzusagen im Jahre 1958 geäußert hatte, es sei für einen Gesellschafter-Geschäftsführer geradezu typisch, daß er erst später in Ruhestand trete. Heissmann³⁾ nimmt in einem von ihm angeführten Beispielsfall 70 Jahre als vor-aussichtliches Pensionierungsalter an.

Grieger⁴⁾ erweitert Heissmanns Beobachtung daningehend, daß das um so mehr für den Einmannengesellschafter gelten müsse. Man könne zwar einwenden, daß der Gesellschafter den Zeitpunkt seiner Pensionierung, nicht aber den seiner Arbeits-unfähigkeit und seines Todes beeinflussen könne. Die Erfahrung zeige aber wohl, daß bei Einmannengesellschaften die Pen-sionierung wegen Arbeitsunfähigkeit selten vorkomme und das Gehalt in der Regel weitergezahlt werde⁵⁾.

Doch wird man sich mit Heubeck⁶⁾ gegen eine Überschätzung der Meinung Heissmanns wenden müssen, die keineswegs dahin-gehend ausgelegt werden kann, daß ein Alleingesellschafter bis zu einem Alter von 75 oder 80 Jahren oder gar noch län-ger arbeiten würde.

Der "gerichtsbekannten" Erfahrung des BFH und den Ansichten

- 1) WZ: a.a.O., DB 1959, S. 1012.
- 2) Heissmann, Ernst: Zur Bewertung von Ruhegeldzusagen bei der Prüfung der Angemessenheit, BB 1958, S. 373.
- 3) Heissmann, Ernst: a.a.O., BB 1958, S. 374.
- 4) Grieger, Rudolf: Pensionsrückstellungen für den Einmann-gesellschafter, BB 1959, S. 982 (1.Anm.).
- 5) Ebenso Steinberg, Wilhelm: Aktuelle Fragen des Körper-schaftsteuerrechts, StbJ 1960/61, S. 254 f.
- 6) Heubeck: a.a.O., BB 1959, S. 984 (2.Anm.).

von Hartz und Grieger stellt ein anderer Teil des Schrifttums eigene, zum Teil statistisch fundierte Beobachtungen entgegen.

Greiffenhagen¹⁾ "weiß aus eigener langjähriger Berufstätigkeit, daß herrschende Gesellschafter-Geschäftsführer nach Erreichung der Altersgrenze, wenn geeignete Nachfolger vorhanden waren, in Pension gegangen sind".

Heubeck²⁾ ergänzt die oben erwähnten Ausführungen durch Zahlen aus seiner Praxis, von denen er allerdings einschränkend bemerkt, die Zahl der Fälle reiche nicht aus, um hier etwa nach dem Gesetz der großen Zahl gesicherte Statistiken vorzulegen. Sie sei aber groß genug, um festzustellen, daß die Behauptung, aus der Zusage gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführern würden Versorgungsleistungen so gut wie niemals fällig, nicht zutreffe. Heubeck hat bei den von ihm betreuten Gesellschaften mit beschränkter Haftung 20 % Einmann- und Familiengesellschaften mbH feststellen können, in denen Witwen-, Invaliden- bzw. Altersrenten bereits laufen. Davon entfallen auf

laufende Witwenrenten	48 %
Invalidenrenten	13 %
Altersrenten ab 65	17 %
Altersrenten nach 65	22 %

Heubeck folgert aus den Zahlen, daß 78 % aller Fälle als Normalfälle zu bezeichnen sind und nur für 22 % die "typische" Verlängerung der Tätigkeit über das Alter von 65 Jahren hinaus zutrifft.

Höppner³⁾ schließt sich mit Zahlen aus seiner Praxis an, deren beschränkter Umfang allerdings ebenfalls keine allgemeingültigen Aussagen erwarten läßt.

In den bisher drei Fällen aus seiner Praxis, in denen in der Vergangenheit Geschäftsführer von Einmann-Gesellschaften (nach Einschluß des Anteilsbesitzes der Ehefrau) das verein-

1) Greiffenhagen, Herrmann: a.a.O., Düsseldorf 1960, S. 28

2) Heubeck: a.a.O., BB 1959, S. 983 (2.Anm.).

3) Höppner, Martin: a.a.O., DB 1959, S. 115.

barte Pensionsalter erreicht haben, sind mit Beginn des neuen Geschäftsjahres nur noch die Pensionsbezüge in Anspruch genommen worden, wenn auch die Eintragung als Geschäftsführer zunächst bestehen blieb. Höppner bezweifelt daher, "ob eine Umfrage bei allen Einmann-Gesellschaften die in der Urteilsbegründung behauptete Erfahrung bestätigen würde".

Heissmanns¹⁾ statistische Untersuchung basiert auf einer größeren Umfrage. Seine Zahlen gehen auf eine Aktion der Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt zurück, die mit Heft 11 der GmbH-Rdsch vom 15.11.1959 einen Fragebogen versandt hatte.

Das bemerkenswerteste Ergebnis der Umfrage ist nach Heissmann, daß von 87 Gesellschaften mit Ruhegeldzusagen an Einmann-Gesellschafter bzw. beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer bereits 10 (= 11,5 %) Alters-Mannesrenten²⁾ an Gesellschafter-Geschäftsführer und 15 (= 17,2 %) Renten an Witwen von Gesellschafter-Geschäftsführern gezahlt werden. Während aber Heissmann bei der Witwenrente zu der eindeutigen Feststellung kommt, daß ihre Häufigkeit gegen jeden allgemein ausgesprochenen Zweifel an der Ernsthaftigkeit spricht, versagt er sich eine Feststellung dieser Art bei der Alters-Mannesrente. Auch geben seine Zahlen keinen genauen Aufschluß darüber, wie hoch der Prozentsatz der nicht in Anspruch genommenen Altersrenten gegenüber den in Anspruch genommenen ist. Der Prozentsatz würde eine allgemeine Aussage zulassen, ob der Eintritt des Versorgungsfalles in der Regel zu erwarten ist oder nicht. So bleibt es bei der allgemeinen Feststellung einer hohen Zahl von tatsächlichen Altersrentenzahlungen.

Immerhin folgert Heissmann aus den Zahlen, daß man sowohl bei den Alters-Mannes- wie bei den Witwenrenten auf einen

1) Heissmann, Ernst: a.a.O., GmbH-Rdsch 1960, S. 37 ff.

2) Heissmann trennt die Alters-Mannesrente von der Invaliditäts-, Witwen- und Kinderrente.

hohen Prozentsatz des Eintritts des Versorgungsfalles schließen kann, wenn man bedenkt, daß "ein großer Teil der Gesellschaften noch in den Händen der ersten Generation ist, und daß in anderen Fällen durch Tod der Berechtigten der Eintritt des Versorgungsfalles unterbleibt oder die Versorgung bereits beendet ist".

Die Umfrage erbrachte außerdem das Ergebnis, daß die überwiegend gewählte Pensionierungsgrenze (63,3 %) des 65. Lebensjahres bei 9 unter den 13 erfaßten Gesellschafter-Geschäftsführern, also der überwiegenden Mehrzahl, überschritten war. Die Allgemeingültigkeit der Zahlen wird dadurch eingeschränkt, daß bei 7 Gesellschafter-Geschäftsführern, die bereits Ruhegeld beziehen, nur 3 nach dem 65. Lebensjahr nicht in den Ruhestand getreten sind.

Die gewonnenen Ergebnisse werden insgesamt dadurch in Frage gestellt, daß die Fragebogen lediglich von 87 GmbHs beantwortet wurden. Da alle Beziener der GmbH-Kundschau angeschrieben wurden, kann nur ein geringer Prozentsatz geantwortet haben. Dies werden in der Regel diejenigen Gesellschaften mbH gewesen sein, bei denen Verhältnisse vorlagen, die für den Eintritt des Versorgungsfalles sprachen. Zweifel an der Repräsentation der untersuchten Gruppe sind daher berechtigt.

Zusammenfassend ist zu sagen, daß statistischem Zahlenmaterial über den Eintritt des Versorgungsfalles das Hauptgewicht bei der Entscheidung zufallen würde, ob eine allgemeine Vermutung gegen die Ernstlichkeit zu Recht oder zu Unrecht besteht. Weder die gerichtsbekannte Erfahrung, noch das vom Schrifttum angeführte statistische Material sind jedoch fundiert genug, um ein einwandfreies Ergebnis nach der einen oder der anderen Seite zu erhalten.

Die deduktiv abgeleitete allgemeine Vermutung des BRH gegen die Ernstlichkeit der Pensionsrückstellungen ist induktiv nicht zu widerlegen, wenngleich bei dem vorliegenden statisti-

schen Materials Einiges gegen eine solche Vermutung spricht.

Von allen Einwendungen des Schrifttums wiegt damit diejenige am schwersten, daß durch die allgemeine Vermutung ausgesprochene Schein- und Mißbrauchsgestaltungen zu Kegelfällen erhoben werden. Die Bedeutung dieser Einwendung wird noch dadurch gesteigert, daß nicht ersichtlich ist, wie jemals im Einzelfall - ausgenommen die schweren Krankheits- bzw. durch ärztliches Attest nachgewiesenen Fälle - vom Steuerpflichtigen die allgemeine Vermutung durchbrochen werden kann. Die Rechtsprechung hat alle denkbaren Beweise abgelehnt. Umgekehrt werden durch eine allgemeine Vermutung dieses Inhalts Pensionsrückstellungen nicht anerkannt, denen nach Eintritt des späteren Versorgungsfalles Pensionsanzahlungen entsprechen würden. Daß die Versorgungsleistungen tatsächlich von Alleingesellschaftern von Einmann-Gesellschaften in Anspruch genommen werden, zeigt das in den vorangegangenen Ausführungen dargestellte Zahlenmaterial.

Die seitherige Rechtsprechung hat allgemeine Vermutungen gegen die Ernsthaftigkeit schuldrechtlicher Verträge nur beim Erwerb eigener Anteile¹⁾ und in früheren Urteilen zu Dienstverträgen²⁾ ausgesprochen. Beim Anteilserwerb lag die Steuerersparnis ebenso klar auf der Hand wie das Fehlen jedes wirtschaftlichen und anderen Grundes für die gewählte Gestaltung. Durch den Anteilsverkauf konnte die körperschaftsteuerliche Behandlung der an den Alleingesellschafter gezahlten Vergütungen als Gewinnausschüttung vermieden werden, ohne daß sich an den wirtschaftlichen und tatsächlichen Verhältnissen der Einmann-GmbH irgendetwas änderte. Die in den Dienstvertragsurteilen ausgesprochene allgemeine Vermutung wurde durch spätere Urteile wieder aufgehoben³⁾.

Weit eher lassen sich dagegen die Verhältnisse des Pensionsvertrags mit anderen schuldrechtlichen Vertragstypen ver-

1) Vgl. S. 138 ff.

2) Vgl. S. 147 ff., 150 f.

3) Vgl. S. 151 ff.

gleichen, bei denen es der RFH und der BFH vermieden haben, allgemeine Vermutungen zugunsten oder zu ungunsten der von der Einmann-GmbH und dem Alleingesellschafter gewährten bürgerlich-rechtlichen Gestaltung auszusprechen.

Bei Darlehensverträgen zwischen Einmann-GmbH (Darlehensgeber) und Alleingesellschafter (Darlehensnehmer) kann eine Steuerersparnis angenommen werden, wenn in Wirklichkeit eine Gewinnausschüttung bezweckt gewesen wäre. Gleichzeitig konnten aber auch wirtschaftliche und andere Gründe für die Darlehenshingabe sprechen.

Die Verhältnisse bei Darlehen sind für einen Vergleich besonders gut geeignet, weil die in der Zukunft liegende tatsächliche Durchführung bei ihnen ebenso ungewiß ist wie bei Pensionsrückstellungen. Die Rückzahlung hängt, wenn die Darlehen im Zeitpunkt der Urteilsfindung nicht bereits zurückgezahlt oder die Rückzahlung erlassen wurde, von dem zukünftigen Verhalten des Steuerpflichtigen ab.

Bei Darlehen haben der RFH und der BFH auf eine allgemeine Vermutung verzichtet. Sie haben nur in Einzelfällen eine Ernstlichkeit des Darlehens auf Grund bestimmter Annahmepunkte abgelehnt, deren Zusammenwirken im BFH-Urteil v. 16.9.1958¹⁾ in prägnanter Form hervorgehoben wird. Die Beweislast tragen die Finanzbehörden.

Ähnliche Verhältnisse finden sich auch bei Pachtverträgen, wenn ein verlustbringendes Gut des Alleingesellschafters von der Einmann-GmbH gepachtet wird. Die Einmann-GmbH bzw. der hinter ihr stehende Alleingesellschafter spart Steuern, indem die Verluste des Guts Gewinne der Einmann-GmbH mindern. Neben der Steuerersparnis können aber auch wirtschaftliche und andere Gründe für die Pachtung des Guts sprechen. Eine eindeutige Entscheidung zwischen Steuerersparnis und den übrigen Gründen wird nicht zu treffen sein, da die zu-

1) BStBl 1958 III, S. 451.

künftige Entwicklung nicht übersehen werden kann. Der RFH hat die vertraglich vereinbarte Pachtdauer als Anhaltspunkt für eine Entscheidung im gegenwärtigen Zeitpunkt genommen. Auf eine allgemeine Vermutung gegen die Ernstlichkeit solcher Verträge hat er verzichtet und den Nachweis den Finanzbehörden überlassen.

Dienstverträge können nur bedingt zum Vergleich herangezogen werden, da ihre tatsächliche Durchführung in der Gegenwart beurteilt werden kann. Die Ausgangslage ist allerdings dieselbe: Der Steuerersparnis stehen wirtschaftliche und andere Gründe gegenüber. Objektive Anhaltspunkte werden vom BFH zur Entscheidung herangezogen. Eine Vermutung gegen die Ernstlichkeit der Dienstverträge wird nicht ausgesprochen.

Aus allem ergibt sich, daß eine Andersbehandlung der Pensionsrückstellungen ebensowenig nach den vom RFH und BFH bei anderen Vertragsgestaltungen zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter angewandten Grundsätzen hätte vorgenommen werden dürfen. Wenn die Rechtsprechung schon zu dem Ergebnis gekommen wäre, daß erhöhte Vorsicht geboten sei, hätte sie auf dem Boden der seitherigen Grundsätze gewisse Erschwernisse der Anerkennung der Verträge einführen können, wie sie im Schrifttum vorgeschlagen werden.

Sie hätte z.B. der statistisch einigermaßen nachgewiesenen Vermutung, daß Alleingesellschafter bzw. beherrschende Gesellschafter in der Regel über das Alter von 65 Jahren hinaus tätig sind, dadurch Rechnung tragen können, daß sie das Pensionsalter heraufsetzte¹⁾. Dieser Vorschlag lag nahe, da der BFH selbst in seinem Urteil v. 4.8.1959²⁾ das Pensionsalter verändert hatte.

Dem Vorschlag Vangerows³⁾, den Lastenansatz nach dem Grade der Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Versorgungsfalles

1) Heubeck, Georg: a.a.O., BB 1959, S. 984.

2) BStBl 1959 III, S. 375.

3) Vangerow, Friedrich: a.a.O., StW 1959, Sp. 820.

zu mindern, stehen allerdings praktische Schwierigkeiten entgegen.

Darüber hinaus hätte der BFH auch zu dem Hilfsmittel einer vorläufigen Veranlagung greifen können, wie es das RFH-Urteil v. 8.8.1929¹⁾ für Darlehen vorgeschlagen, und das RFH-Urteil v. 14.9.1935²⁾ tatsächlich praktiziert hat. Die Steuer hätte im Falle einer vorzeitigen Auflösung der Pensionsrückstellung nacherhoben werden können.

Da dies alles nicht geschehen ist, kann mit einem Großteil des steuerlichen Schrifttums³⁾ angenommen werden, daß die Rechtsprechung des BFH eine grundsätzliche Änderung gegenüber der seitherigen Rechtsprechung anstrebte. In diesem Sinne wird von Flume⁴⁾, Herrmann⁵⁾, Schandalik-Fasold⁶⁾ und Fasold⁷⁾ vor allem auf den Widerspruch zur bisherigen Rechtsprechung hingewiesen. Insbesondere Herrmann führt aus, daß mit den BrH-Urteilen v. 5.5.1959⁸⁾, v. 4.8.1959⁹⁾ und dem mit ihnen verwandten BFH-Urteil v. 12.7.1957¹⁰⁾ über die Zurechnung von Lebensversicherungsprämien eine jahrzehntelange Praxis der Rechtsprechung und Verwaltung aufgegeben worden sei.

1) RStBl 1929, S. 556.

2) RStBl 1936, S. 107.

3) Fasold: Ist die Versagung von Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften verfassungswidrig?, DB 1961, S. 179; Felix, Günther: a.a.O., StW 1959, Sp. 42; Flume, Werner: a.a.O., StbJ 1960/61, S. 261; WZ: a.a.O., DB 1959, S. 1012 f.; Herrmann, Carl: a.a.O., GmbH-Rdsch 1959, Beil. zu Nr. 11, S. 6; Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 257; Schandalik-Fasold: a.a.O., BB 1958, S. 1164.

4) Flume, Werner: a.a.O., StbJ 1960/61, S. 260 f.

5) Herrmann, Carl: a.a.O., GmbH-Rdsch 1959, Beil. zu Nr. 11, S. 6.

6) Schandalik-Fasold: a.a.O., BB 1958, S. 1168.

7) Fasold: a.a.O., DB 1961, S. 179.

8) BStBl 1959 III, S. 369.

9) BStBl 1959 III, S. 374.

10) BStBl 1957 III, S. 289.

Die Feststellung einer grundsätzlichen Änderung entspricht den Äußerungen von Westerfelhaus-Glade¹⁾, Glade²⁾ und Heissmann³⁾, die in den Urteilen eine Ausdehnung der Bestimmungen der §§ 5 und 6 StAnpG über Schein- und Mißbrauchsbestimmungen gesehen haben. Für Glade und Heissmann ist sogar die Bestimmung des § 5 StAnpG die alleinige rechtliche Grundlage zur Beanstandung der Pensionsrückstellungen⁴⁾.

Besteht nun die grundsätzliche Änderung der Rechtsprechung bei Pensionsrückstellungen in einer Ausdehnung oder Beschränkung der Selbständigkeit der Einmann-GmbH?

Eine allgemeine Vermutung dieses Inhalts, mit der eine Umkehrung der Beweislast⁵⁾ verbunden ist, bedeutet ohne Zweifel eine erhebliche Einschränkung der Selbständigkeit der Einmann-GmbH. Bei den sehr schwer nachzuweisenden Absichten der Beteiligten entscheidet die Beweislast in der Regel die Behandlung nach der einen oder nach der anderen Seite. Dies zeigt sich gerade am Beispiel der Pensionsrückstellungen,

1) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 47.

2) Glade, Anton: a.a.O., GmbH-Rdsch 1959, S. 231.

3) Heissmann, Ernst: a.a.O., DB 1958, S. 1223.

4) Eine gegenteilige Meinung hat Steinberg auf dem 12. Fachkongreß der Steuerberater in Köln (Oktober 1960) vertreten. Nach ihm bringt die Rechtsprechung des BFH zu Pensionsrückstellungen grundsätzlich nichts Neues, weil auch bisher nur ernsthaftes Pensionszusagen steuerlich anerkannt wurden. (Steinberg, Wilhelm: a.a.O., StbJ 1960/61, S. 254 f.; ähnlich Grieger, Rudolf: a.a.O., BB 1958, S. 978).

5) Grundsätzlich kennt das Steuerrecht weder eine Beweislast "pro fisco" noch "contra fisco". Westerfelhaus-Glade sprechen in diesem Zusammenhang von einem Prinzip der belastenden Unterstellung und meinen damit im wesentlichen, "daß aus dem Zusammenspiel der Erforschungspflicht der Behörde und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen "§ 171 AO" die Partei eine besondere Beweislast trifft, bei der die Wahrscheinlichkeit, daß der behauptete Tatbestand vorliegt, am wenigsten gegeben ist". (Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 366). Vgl. auch die gleichlautenden Ausführungen von Greiffenhagen, Herrmann: a.a.O., Düsseldorf 1960, S. 47 f.

bei denen die strengen Beweiserfordernisse des BFH nur bei schweren Krankheits- oder bei durch ärztliches Attest nachgewiesenen Fällen den Nachweis der Ernstlichkeit ermöglichen. Pensionsrückstellungen für den Alleingesellschafter einer Einmann-Gesellschaft werden sogar dann nicht anerkannt, wenn alle äußeren Anhaltspunkte für eine Gestaltung wie bei Dritten sprechen, wie ein schriftlicher Vertrag, genaue Pensionsvereinbarungen, Ausbildung eines Nachfolgers und eine schriftliche Verpflichtung, in den Ruhestand zu gehen, etc.

Man wird nicht fehlgehen, die praktisch vollständige Preisgabe der Selbständigkeit der Einmann-GmbH bei Pensionsrückstellungen des Alleingesellschafters neben der vom BFH zu Unrecht allgemein angenommenen Scheingeschäfts- und Mißbrauchsgestaltung auch auf die selbständige Verwendung des Arguments der wirtschaftlichen Identität von Gesellschaft und Gesellschafter zurückzuführen.

Die Rechtsprechung des RFH und BFH hat es in der Regel vermieden, die wirtschaftliche Identität als selbständigen Gesichtspunkt bei der Entscheidung über die Ernstlichkeit der Verträge heranzuziehen.

Ausfluß der wirtschaftlichen Identität der Einmann-Gesellschaft und des Alleingesellschafters ist es, daß alle schuldrechtlichen Verträge zwischen ihr und dem Alleingesellschafter formellen Charakter tragen. An den wirtschaftlichen Verhältnissen ändert sich durch den Vertragsabschluß nichts. Für den Alleingesellschafter wird z.B. durch die Pensionszusage keine bessere Altersversorgung getroffen, da die Zusage von einer Gesellschaft ausgesprochen wird, über deren Vermögen er ohnedies verfügen kann.

Bedeutet nun die bei den Pensionsrückstellungen ausgesprochenen Grundsätze des BFH den Anfang einer Rechtsentwicklung, wie es WZ¹⁾ anzunehmen scheint, so würde auch bei

1) WZ: a.a.O., DB 1959, S. 1012.

anderen Verträgen des Alleingesellschafters mit der Einmann-GmbH eine Scheingeschäfts- oder Mißbrauchsabsicht generell unterstellt bzw. die wirtschaftliche Identität selbständig berücksichtigt werden. Durch Darlehen erhält der Alleingesellschafter nicht mehr Geldmittel als er ohnedies schon in seiner wirtschaftlichen Verfügung hat¹⁾). Ebenso formell sind Pacht- und Dienstverträge, deren wirtschaftliche Ergebnisse in jedem Fall auch ohne ihren Abschluß erreicht sind. Würden diese Verträge auf Grund einer allgemeinen Vermutung gegen ihre Ernsthaftigkeit praktisch nicht mehr anerkannt, so würde ein wesentlicher Teil der Selbständigkeit der Einmann-GmbH aufgehen, und zwar ihre Selbständigkeit gegenüber dem ihr als Dritten gegenüber tretenden Alleingesellschafter. Sie würde in dieser Hinsicht als Einzelunternehmen behandelt.

WZ²⁾ ist damit Recht zu geben, wenn er ausführt, das Urteil vom 5.5.1959³⁾ werfe die grundsätzliche Frage auf, "ob man die Einmann-Gesellschaft auch weiterhin steuerlich anerkennen solle, oder ob man sie nicht besser - mit allen Konsequenzen - als ein Einzelunternehmen des Gesellschafters behandeln würde". Der I. Senat scheine, "wenn wir am Anfang der Rechtsentwicklung stünden, nicht abgeneigt zu sein, die Frage im Sinne der Einzelunternehmenschaft zu behandeln".

Grieger⁴⁾ äußert ähnliche Gedanken. Nach ihm muß zugegeben werden, daß die praktischen Auswirkungen des Urteils nicht unbedenklich sind, weil insoweit die steuerlich grundsätzlich anerkannte und auch mit Nachteilen verbundene Zwischen-

1) Das nach dem BFH-Urteil v. 15.4.1958 (BStBl 1958 III, S. 428) erschienene Darlehens-Urteil des BFH v. 16.9.1958 (BStBl 1958 III, S. 451) bestätigt allerdings die Annahme von WZ nicht. Es hält an den seitherigen Grundsätzen der Rechtsprechung fest.

2) WZ: a.a.O., DB 1959, S. 1012.

3) BStBl 1959 III, S. 369.

4) Grieger, Rudolf: a.a.O., BB 1958, S. 978.

schaltung der Kapitalgesellschaft beiseitegeschoben und der Gesellschafter-Geschäftsführer wie ein Einzelkaufmann behandelt wird.

Nun ist allerdings die Einmann-GmbH auch schon in der seitnerigen Rechtsprechung in dem hier verstandenen Sinne als Einzelkaufmann behandelt worden, und zwar in allen Fällen, in denen die Rechtsprechung durch die Stellung des Alleingesellschafters als Dritter auf dessen Gesellschafterstellung durchgegriffen hat. Als Kriterium wurde jedoch immer die Gestaltung wie bei Dritten herangezogen, ein Kriterium, das sich nach Littmann¹⁾ als Abgrenzungsmerkmal anbietet, "weil man erfahrungsgemäß bei solchen Beziehungen noch am ehesten von der Übereinstimmung von Form und Wirklichkeit ausgehen kann". Durch das Kriterium wurde gleichzeitig eine Ungleichbehandlung von beherrschten und nicht beherrschten Kapitalgesellschaften verhindert.

Von der neueren Rechtsprechung des BFH zu Pensionsrückstellungen wird dieser Maßstab verlassen, und für Einmann-GmbHs bzw. beherrschte Gesellschaften eine praktisch vollständige Beschränkung ihrer Selbständigkeit bei Vergütungen an den Alleingesellschafter bzw. an den beherrschenden Gesellschafter eingeführt.

Bei nicht beherrschten Gesellschaften bleibt die Selbständigkeit bestehen. Insofern kann gleichzeitig in der Rechtsprechung des BFH zu Pensionsrückstellungen eine andersartige Behandlung der beherrschten Kapitalgesellschaften und der nicht beherrschten Kapitalgesellschaften gesehen werden²⁾.

1) Littmann, Eberhard: a.a.O., Fh 1961, S. 487.

2) Vgl. die gleichlautenden Ansichten von Greiffenagen, Herrmann: a.a.O., Düsseldorf 1960, S. 35 ff.; Hamann, Andreas: a.a.O., GmbH-Kdsch 1961, S. 79; Glade, Anton: a.a.O., GmbH-Kdsch 1962, S. 220 f.

Von der grundsätzlichen Änderung der neueren Rechtsprechung über Pensionsrückstellungen ist die Frage zu trennen, ob die Rechtsprechung berechtigt ist.

Hoffmanns¹⁾ Äußerungen im Anschluß an das BFH-Urteil v. 15.4.1958²⁾, auf die sich der Deutsche Industrie- und Handelstag bei seiner Stellungnahme innerhalb des BFH-Urteils v. 5.5.1959³⁾ bezogen hat, zeigen die zwei Fronten des Problems auf. Auf der einen Seite wird die Einmann-Gesellschaft als ein vom Gesellschafter losgelöstes Steuersubjekt behandelt und der Doppelbesteuerung der Körperschaften unterworfen, die allerdings nunmehr durch den gespaltenen Körperschaftsteuertarif wesentlich gemildert wird. Nach Ansicht Hoffmanns ist es wenig folgerichtig, hier wesentlich zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter zu unterscheiden, an die Form anzuknüpfen und auf das formelle Recht abzustellen, dort aber, wo sich die Form zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, sie plötzlich unbeachtet zu lassen.

Auf der anderen Seite muß aber berücksichtigt werden, daß Verpflichtungen dieser Art ernsthaft Verpflichtungen sein müssen, d.h. sie müssen tatsächlich durchgeführt sein bzw. eine mit Dritten vergleichbare Gestaltung aufweisen.

Hoffmann hebt hervor, daß das Problem darin besteht, den Grundsatz der Ernsthaftigkeit der Verpflichtung mit der körperschaftsteuerlich formalen Betrachtung in einer ordnungsmäßigen Weise zu verbinden.

Die einzigen die neuere Rechtsprechung bejahenden Ausführungen stammen - soweit bekannt - von Felix⁴⁾, der das Problem vor Erscheinen des Urteils v. 5.5.1959 untersucht hat. Seinen

1) Hoffmann: Rechtsprechung Nr. 2086, FR 1959, S. 65.

2) BStBl 1958 III, S. 428.

3) BStBl 1959 III, S. 370.

4) Felix, Günther: a.a.O., StW 1959, Sp. 41 ff.

Äußerungen kommt deshalb besondere Bedeutung zu, weil der BFH auf sie in dem angeführten Urteil an maßgebender Stelle hingewiesen hat¹⁾.

Felix geht vom bürgerlichen Recht aus, das nach seiner Meinung den Durchgriff auf die juristische Person billigt. Er beruft sich auf Schilling²⁾, der vom Gesellschaftsrecht her "herzhaft den Gesellschaftsschleier durchstoßen" hat³⁾. Für das Steuerrecht hat dies nach seiner Meinung Hartz⁴⁾ getan. Die Ansichten Schillings und Hartzs hätten sich aber bisher nicht durchgesetzt, und zwar weder für das Gesellschaftsrecht noch für das Steuerrecht.

Ganz im Sinne dieser Auffassung verneint Felix grundsätzlich die Ernsthaftigkeit von Pensionszusagen bzw. Pensionsrückstellungen für Alleingesellschafter und beherrschende Gesellschafter. Eine echte Substanzverlagerung sei nicht gegeben. Eine Altersversorgung zu eigenen Gunsten, also das Versprechen, für sich selbst im Alter zu sorgen, sei wirtschaftlich sinnwidrig⁵⁾. Felix läßt Pensionszusagen und Pensionsrückstellungen nur bei einer "ganzzeitlichen Betrachtung" zu, wenn nämlich in bezug auf die Vergangenheit bzw. Zukunft "Merkmale in die Gegenwart hineinwirken, die das Bestehenbleiben bzw. das Auftreten von Gegeninteressen verursachen". Beispiele einer ganzzeitlichen Betrachtung sind nach Felix:

1. wenn Pensionszusagen schon vor dem Ausscheiden aller Gesellschafter bis auf einen bestanden haben. Nach seiner Meinung könnten auch weiterhin Zuführungen vorgenommen werden, "da auf die ursprünglichen Verhältnisse abzustellen ist" 6);

1) BStBl 1959 III, S. 371.

2) Schilling, Wolfgang: a.a.O., S. 164.

3) Felix, Günther: a.a.O., StW 1959, Sp. 45.

4) Hartz, Wilhelm: a.a.O., DB 1957, S. 787 f.

5) Felix, Günther: a.a.O., StW 1959, Sp. 47.

6) Der BFH ist in seinem Urteil v. 18.9.1962 (vgl. S. 192) Felix insoweit gefolgt, als er in diesen Fällen schon bestehende Pensionsrückstellungen anerkennt, eine Zuführung aber als unzulässig angesehen hat.

2. wenn Pensionszusagen vor dem Eintritt weiterer Gesellschafter oder vor dem Verkauf aller Anteile zur Sicherung des Alleingesellschafters gegeben werden.

Den Ausführungen von Felix ist zu entnehmen, daß Durchgriffe durch den "Gesellschaftsschleier" immer dann erlaubt sind, wenn tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen, d.h. der wirtschaftlichen Identität, zum Durchbruch verholfen wird, also bei allen Einzelbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Felix sieht offensichtlich in einem so weitgehenden Durchgriff keinen Widerspruch zur Anerkennung der formellen Selbständigkeit der Einmann-GmbH.

Felix stützt seine Ausführungen allerdings unberechtigterweise auf Hartz¹⁾, der zwar für das Urteil des BFH v. 12.7.1957²⁾ - bei Lebensversicherungsprämien - den Durchgriff bejahte, in einer generellen Besteuerung der Einmann-GmbH als Einzelunternehmen aber einen Widerspruch gegen den erkennbaren Willen des Gesetzgebers sah.

Den bejahenden Äußerungen von Felix steht eine Vielzahl von Äußerungen des Schrifttums gegenüber, die die neuere Rechtsprechung des BFH für nicht berechtigt halten.

Nach Hopfenmüller³⁾ steht die neuere Rechtsprechung des BFH in einem Widerspruch zu einem geltenden, von der seitherigen Rechtsprechung gebildeten Gewohnheitsrecht.

Hopfenmüller⁴⁾ stellt einleitend fest, daß das Verhältnis der Einmann-Kapitalgesellschaft zu ihrem Alleingesellschafter nicht frei ist von gewohnheitsrechtlicher Beeinflussung. Der tragende Gedanke dieser Rechtsfrage sei der Ausschluß der nach herrschender Meinung gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der steuerrechtlichen Würdigung dieser Beziehung gewesen.

1) Hartz, Wilhelm: a.a.O., DB 1957, S. 787 f.

2) BStBl 1957 III, S. 289.

3) Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 256 ff.

4) Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 256.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hätte wegen der kaum abzugrenzenden Interessentbereiche der Kapitalgesellschaft und ihres einzigen Gesellschafters dazu führen können, die äußere Rechtsform zu negieren. Hopfenmüller zitiert die RFH-Urteile v. 8.9.1931¹⁾ und 17.4.1935²⁾, die die besondere Rechtsnatur der Gesellschaft anerkennen.

Die in ihnen ausgesprochenen Grundsätze seien auf die Formulierung gebracht worden, "daß, wer zwischen sich und den rechtsgeschäftlichen Verkehr ein weiteres Rechtsobjekt schaltet, daraus alle Vorteile wie alle Nachteile hat".

Hopfenmüller³⁾ meint nun, diese Grundsätze entsprächen einem jahrzehntelangen Gerichtsgebrauch, sie hätten ständige Anerkennung in Schrifttum und schließlich die Respektierung durch die beteiligten Wirtschaftskreise gefunden, alles in der gemeinsamen Überzeugung, daß die Handhabung rechtens sei.

Gerade im Pensionsrückstellungs-Urteil v. 17.4.1935⁴⁾ hat der RFH nach Ansicht Hopfenmüllers⁵⁾ das Prinzip mit äußerster Konsequenz umschrieben, wenn er ausführt:

"Es geht nicht an, die Pensionszusage lediglich deshalb abweichend von der sonst gebotenen Beurteilung behandeln zu wollen, weil, wirtschaftlich gesehen, der Betrieb der GmbH ein solcher des Gesellschafters ist. Abgesehen davon kann auch nicht anerkannt werden, daß die Schmälierung des Gewinns der Gesellschaft durch die Zuweisung zum Pensionsfonds ohne gleichzeitige Erlassung eines gleichen Betrags als Einkommen beim Gesellschafter eine Besonderheit wäre, die ihren Grund in der Tatsache der Beherrschung der Gesellschaft durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer hätte."

Hopfenmüller findet, wenn er von dieser Würdigung ausgeht, in den Urteilen des BFH v. 15.4.1958⁶⁾, 5.5.1959⁷⁾ und

1) KStBl 1931, S. 741.

2) RStBl 1935, S. 1159.

3) Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 257.

4) RStBl 1935, S. 1159.

5) Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 258.

6) BStBl 1958 III, S. 428.

7) BStBl 1959 III, S. 369.

4.8.1959¹⁾ einen Widerspruch gegen geltendes Gewohnheitsrecht. Die vollständige Gleichschaltung der Interessen der Einmann-Gesellschaft und ihres Gesellschafters, d.h. die wirtschaftliche Identität, bestände seit eh und je, sie sei jahrzehntelang unbeachtlich gewesen. Ob die Gesellschaft einmal Pensionen zahlte oder nicht, habe jahrzehntelang vom Gesellschafter bestimmt werden können. Schließlich seien derartige Pensionszusagen vor 20 Jahren so ernsthaft oder nicht ernsthaft gewesen wie heute.

Neben dem Versuch Hopfenmüllers, die Rechtsprechung auf Grund eines vorhandenen Gewohnheitsrechts abzulehnen, wird sie von einem Teil des Schrifttums, u.a. auch von Hopfenmüller, angegriffen, weil sie gegen den erkennbaren Willen des Gesetzgebers verstoße, von einem anderen Teil, weil sie verfassungsunwidrig sei.

Daß der erkennbare Wille des Gesetzes die Bildung von Pensionsrückstellungen für Alleingesellschafter zulasse, geht nach Ansicht Hopfenmüllers²⁾ aus der Billigung der älteren, ständigen Rechtsprechung durch das KStG hervor. Das KStG habe die ständige Rechtsprechung bei der Neufassung der KSt im Jahre 1934 in seinen Willen aufgenommen. Hopfenmüller zitiert die Ausführungen des BFH im Urteil v. 5.5.1959³⁾.

Hamann⁴⁾ kommt zu demselben Ergebnis. Nach seiner Meinung ist in § 6 a EStG die Materie der Pensionsrückstellungen abschließend und erschöpfend geregelt. Für eine den wortlaut einschränkende richterliche Auslegung, wie sie die neuere Rechtsprechung des BFH vorgenommen hat, sei kein Raum. Seine Ausführungen können analog auf die Beispielfälle des § 19 KStDV übertragen werden.

1) BStBl 1959, S. 374.

2) Hopfenmüller, Theo: a.a.O., StbJ 1961/62, S. 259.

3) BStBl 1959 III, S. 371.

4) Hamann, Andreas: a.a.O., GmbH-Rdsch 1961, S. 78.

Hopfenmüller und Hamann ist die Ansicht von Hartz¹⁾ entgegenzuhalten, daß die Rechtsprechung insbesondere dann gegen den Willen des Gesetzgebers verstoße, wenn die Gesetzgebung erkennbar eine frühere entgegenstehende Rechtsprechung in ihren Willen aufgenommen und zur Grundlage einer gesetzlichen Regelung gemacht hat. Dies sei nicht der Fall. Keine gesetzliche Bestimmung - auch nicht § 6 a EStG oder § 19 KStDV - verbiete oder erlaube ausdrücklich die Bildung von Rückstellungen für Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH.

Weit umfangreicher nach Anzahl und Gewicht sind die Äußerungen der Autoren, die davon ausgehen, daß die Rechtsprechung verfassungswidrig ist.

Die Rechtsprechung beeinträchtigt nach Hamann²⁾ einmal die in Art. 2 Abs. 1 GG garantierte Freiheit der Persönlichkeitsentfaltung. Dieses Grundrecht wird nach Hamanns Ausführungen dann verletzt, "wenn in die Individualsphäre des Bürgers durch Maßnahmen der staatlichen Gewalt eingegriffen wird, die nicht durch ein materiell oder formell gültiges Gesetz gedeckt sind".

Hamann vertritt, wie schon erwähnt, die Ansicht, daß der § 6 a EStG die Materie der Pensionsrückstellungen abschließend und erschöpfend geregelt habe und deshalb für eine den wortlaut einschränkende richterliche Auslegung kein Raum sei. Die Rechtsprechung des BFH sei einem Akt der gesetzgebenden Gewalt gleichzustellen.

Das Richterrecht hat zwar nach seiner Meinung unter der Geltung des Grundgesetzes seine Legitimität nicht ganz verloren; die Beugnisse der Gerichte sind aber begrenzt. In dem

1) Hartz, Wilhelm: Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaats, StbJ 1958/59, S. 81.

2) Hamann, Andreas: a.a.O., GmbH-Rdsch 1961, S. 78. Auf die Argumente Hamanns stützt sich auch die Verfassungsbeschwerde, die gegen das BFH-Urteil v. 26.6.1962 (BStBl 1962 III, S. 399) eingelegt wurde.

hier vorliegenden Fall ist die Befugnis nach Ansicht Hamanns eindeutig überschritten, da die Rechtsfindungsmethode des BrH eine abstrakte Regel aufgestellt und sodann diese Regel auf den Einzelfall angewandt hat.

Glade¹⁾ argumentiert ähnlich: Benachteiligungen der Freiheit der Persönlichkeitsentfaltung können in Kauf genommen werden, wenn es sich um Nebenfolgen handelt. Bei der Nichtanerkennung der Ernsthaftigkeit von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer handle es sich aber nicht um eine Nebenfolge im Rahmen des gesetzlich verankerten und verfassungsmäßig wohl umstrittenen Prinzips der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, sondern um die Aufstellung einer typisierenden Rechtsnorm, die dem Gesetzgeber vorbehalten sein müsse.

Zum anderen verstößt die Rechtsprechung des BFH nach Ansicht eines Teil des Schrifttums gegen Art. 3 Abs. 1 GG: Gleichheit vor dem Gesetz.

So stellt sich Hamann²⁾ - unter Verweis auf Greiffenhagen³⁾ - auf den Standpunkt, daß die Schlechterstellung der Einmann-Gesellschaften gegenüber den nicht beherrschten Gesellschaften nicht gerechtfertigt sei. Der BFH würde übersehen, daß eine Gleichbehandlung der Einmann-Gesellschaft vom KSt-Gesetz gewollt sei. Nach Hamann⁴⁾ unterliegen die in § 1 Abs. 1 Z. 1 - 5 KStG aufgeführten Vereinigungen und Vermögensmassen der KSt, weil der Gesetzgeber glaubte,

"solche Vereinigungen, Vermögensmassen usw. steuerlich anders behandeln zu müssen als z.B. natürliche Personen oder Nachlässe. Die Bezugnahme auf die bürgerlich-rechtliche Struktur der Körperschaftsteuerpflichtigen hat (abgesehen von der rechtsstaatlich bedingten Notwendigkeit einer präzisen Abgrenzung dieser Gruppe der Steuerpflichtigen) nur modalen Charakter ... Ist diese modale

1) Glade, Anton: a.a.O., GmbH-Rdsch 1962, S. 220.

2) Hamann, Andreas: a.a.O., GmbH-Rdsch 1961, S. 79.

3) Greiffenhagen, Hermann: a.a.O., Düsseldorf 1960, S. 35 f.

4) Hamann, Andreas: a.a.O., GmbH-Rdsch 1961, S. 80.

Voraussetzung erfüllt, dann sind sie damit ... in den Kreis des § 1 Abs. 1 KStG aufgenommen. Alsdann gelten ... für sie alle belastenden oder begünstigenden Vorschriften unseres Körperschaftsteuerrechts. Sie sind vollgültige und gleichberechtigte Teilnehmer dieses Ordnungssystems. Der BFH übersieht, ... daß die Gleichbehandlung der Einmann- und beherrschten Kapitalgesellschaften auf einer Entscheidung des Gesetzgebers über Gleichheit und Ungleichheit dieser Gesellschaften und anderer Kapitalgesellschaften beruht."

Aus diesen Sätzen ist nach Hamann die Folgerung zu ziehen, "daß es der Rechtsprechung verwehrt ist (Art. 20 Abs. 2, 3 GG) diese gesetzgeberische Entscheidung unter Berufung auf zivilrechtliche Gegebenheiten, insbesondere auf die aus dem Gesellschaftsrecht resultierende Würdigung der Rechtsstellung des Alleingesellschafters oder auch des beherrschenden Gesellschafters, nachträglich zu korrigieren."

Wiederum schließt sich Glade¹⁾ an. Er bezieht sich auf Trägner²⁾, nach dem anzunehmen ist, daß einer Ungleichbehandlung personenbezogener und anonymer Kapitalgesellschaften durch das BVerfG-Urteil v. 24.1.1962 - 1 BvK 845/58 -³⁾ der Boden entzogen worden ist.

Die Darlegung Fasolds⁴⁾ über die mögliche Verfassungswidrigkeit der Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften sind in Form einer allgemeinen Kritik an der höchststrichterlichen Rechtsprechung des BFH gehalten. So wird nach Fasold die Forderung nach Ernsthaftigkeit der Pensionszusage durch den Maßstab "Gestaltung wie bei Dritten" erfüllt. Die Abkehr von diesem Maßstab und die Umkehrung der Beweislast widersprechen der bisherigen höchststrichterlichen Praxis. Es liegt im Sinne der Ausführungen Fasolds, seine Kritik mit einem Widerspruch zu dem Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz des Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung zu bringen, dergestalt, daß durch diese Rechtsprechung personenbezogene Kapitalgesellschaften und

1) Glade, Anton: a.a.O., GmbH-Rdsch 1962, S. 221.

2) Trägner: Pensionsrückstellungen auf Tabellen, zitiert bei Glade, Anton: a.a.O., GmbH-Rdsch 1962, S. 221.

3) StW 1962, Nr. 44, Sp. 117 ff.

4) Fasold: a.a.O., DB 1961, S. 179.

anonyme Kapitalgesellschaften ungleich behandelt werden.

Von einem Teil des Schrifttums ist die Meinung vertreten worden, daß sich das BVerfG in seiner Entscheidung v. 24.1.1962 - 1 BvR 845/58 -¹⁾ zur Frage der Übereinstimmung bzw. des Widerspruchs der neueren Rechtsprechung des BFH mit dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundrecht der Gleichheit vor dem Gesetz geäußert hat.

So nehmen Glade²⁾ und Trägner³⁾ an, daß der Rechtsprechung des BFH betreffend benerrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, die mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise motiviert wurde, durch die Begründung des BVerfG-Urteils der Boden entzogen ist. Glade wendet sich insbesondere gegen die Umdeutung der Pensionsrückstellungen in verdeckte Gewinnausschüttungen und die mit ihr verbundene Mehrbelastung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften.

Die Ansicht Glades und Trägners blieb im Schrifttum nicht unangefochten. Zunächst zweifelten einige Autoren an, daß sich die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts auch auf die Umdeutung von Verträgen bezögen.

So kritisiert Flume⁴⁾ allgemein, daß das Bundesverfassungsgericht nicht sagt, was es unter einem "nur im engsten Rahmen und aus dringlichsten Gründen" zulässigen Durchgriff⁵⁾ versteht.

Für Grieger⁶⁾ legt das Urteil zwar die Annahme nahe,

"daß das BVerfG unter einem grundsätzlich unzulässigen Durchgriff nicht nur das Beiseiteschieben der juristischen Person durch ihre Gleichsetzung mit den hinter ihr stehenden Gesellschaftern versteht, sondern auch die Berücksichtigung der Gesellschaftereigenschaft eines Vertragspartners und der Besonderheiten und Eigentüm-

1) StW 1962, Nr. 44, Sp. 117 ff.

2) Glade, Anton: a.a.O., GmbH-Rdsch 1962, S. 221.

3) Trägner: Pensionsrückstellungen mit Tabellen, zitiert bei Glade, Anton: a.a.O., GmbH-Rdsch 1962, S. 221.

4) Flume, Werner: a.a.O., DB 1962, S. 381.

5) StW 1962, Nr. 44, Sp. 121.

6) Grieger, Rudolf: a.a.O., StbJ 1962/63, S. 101 f.

lichkeiten der Beteiligung bei der Gewinnermittlung der Kapitalgesellschaft und bei der dabei notwendigen Beurteilung der steuerlichen Auswirkungen bürgerlich-rechtlicher Beziehungen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern..."

Es müsse aber Flume zugegeben werden, daß,

"wenn das Bundesverfassungsgericht den Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung der anonymen und personenbezogenen Kapitalgesellschaften tatsächlich in diesem Sinne verstanden haben will, die in einer jahrzehntelangen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze über die Beeinflussung und Überlagerung bürgerlich-rechtlicher Rechtsbeziehungen durch gesellschaftsrechtliche Überlegungen nicht mehr aufrecht erhalten und die Folgen kaum übersehen werden könnten".

Einige Autoren bestreiten auch die sachliche Richtigkeit der Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach einer Gleichbehandlung aller Kapitalgesellschaften.

Nach Flume¹⁾ handelt es sich bei der Folgerung des Bundesverfassungsgerichts, daß für die Besteuerung gewerblicher Einkünfte Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften grundsätzlich ungleich, alle Kapitalgesellschaften - gleichviel, ob personenbezogen oder anonym - unter sich grundsätzlich gleich sind, um "eine apriorische These ohne juristische Fundierung". Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer seien etwas grundsätzlich Verschiedenes.

Außerdem arbeitet nach seiner Meinung das BVerfG mit einem Vorurteil, "indem es a priori die Gleichheit der anonymen und der personenbezogenen Kapitalgesellschaft unterstellt und dann nur noch untersucht, ob für die Ungleichbehandlung eine besondere Rechtfertigung besteht".

Flume²⁾ bezeichnet die These des Bundesverfassungsgerichts als völlig neu. Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur hätten bisher - und mit Recht - in der rechtlichen Regelung auf Tatbestände im Kreis oder in der Person ihrer Ge-

1) Flume, Werner: a.a.O., DB 1962, S. 381.

2) Flume, Werner: a.a.O., DB 1962, S. 382.

sellschafter abgestellt. Im geltenden Körperschaftsteuerrecht existiere eine besondere Besteuerung für die personenbezogenen Kapitalgesellschaften. Andere gesetzliche Regelungen im In- und Ausland sind für Flume Beweis, daß es keinem Zweifel unterliegt, daß man handelsrechtliche wie steuerrechtliche Sonderregelungen für die Einmann-Gesellschaft treffen kann, obwohl es sich auch dabei um die Anknüpfung an einen Tatbestand "im Kreis oder in der Person ihrer Mitglieder"¹⁾ handelt. Flume folgert daraus, daß die apriorisch vom BVerfG aufgestellte These unrichtig ist, daß die Kapitalgesellschaft gegen rechtliche Regelungen, die an "Tatbestände im Kreis oder in der Person ihrer Gesellschafter" anknüpfen, grundsätzlich abgeschirmt ist. Rechtliche Regelungen dieser Art sind nach seiner Meinung im Wesen der juristischen Person begründet.

Vangerow²⁾ äußert sich ähnlich. Nach ihm ging die bisherige Auffassung von der verfassungsrechtlich gesicherten Gleichheitsidee dahin, daß es dem Gesetzgeber verboten ist, "willkürlich" Verschiedenheiten einzuführen und "künstliche" Ungleichheiten zu schaffen. Überall da, wo bei einer unvoreingenommenen sachlich orientierten Betrachtung objektiv irgendwie vertretbar erscheinende Überlegungen eine Spezialbehandlung rechtfertigen könnten, sei der Gesetzgeber darin frei gestaltungsfähig gewesen.

Diese weite Auffassung scheine nunmehr einer engen und gewissermaßen subjektivierten zu weichen. Das Bundesverfassungsgericht verlange für jeden Fall, in dem von einer ganz allgemeinen Grundnorm abgewichen werden soll, eine dem jeweils prüfenden Gericht einleuchtende, es überzeugende Begründung.

Auch Vangerow wendet sich, indem er Flume voll zustimmt, gegen die These des Bundesverfassungsgerichts von der inneren

1) StW 1962, Nr. 44, Sp. 121.

2) Vangerow, Friedrich: a.a.O., StW 1962, Sp. 440.

Einheitlichkeit der juristischen Personen im Steuerrecht "dem sachlich entscheidenden kritischen Punkt" des Urteils¹⁾).

Zu der Kritik des Schrifttums an dem BVerfG-Urteil treten weitere Bedenken:

Wenn das BVerfG sich auch ausdrücklich gegen die Ungleichbehandlung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften wendet, wird man sich auf das Gewerbesteuerrecht beziehenden Äußerungen doch nicht ohne weiteres auf das Körperschaftsteuerrecht übertragen können, wo § 19 Abs. 1 Ziff. 2 KStG

-
- 1) In diesem Zusammenhang sind auch Bühler-Strickrodt anzuführen, die - allerdings ohne Bezug auf das BVerfG-Urteil - darauf hinweisen, daß die völlige Undurchdringlichkeit der Rechtsform der AG und der GmbH für Zugriffe auf die Gesellschafter, die in Grenzfällen bestritten sei, normalerweise die Kapitalgesellschaft selbst gegen Vorgänge im Gesellschafterkreis abschirme. Dies gelte auch für Belastungsentscheidungen.

Andererseits würde aber die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu recht erheblichen Verschiebungen in deren Wettbewerbsvoraussetzungen führen. Bühler-Strickrodt sprechen von generellen Anpassungshelfen für personenbezogene Kapitalgesellschaften und nennen zur Zeit den § 19 I, Ziff. 2 KStG, der niedrigere Tarife für personenbezogene Kapitalgesellschaften (mindestens 76 % des Nennkapitals in der Hand natürlicher Personen; Aktiengesellschaften mit börsenmäßig gehandelten Namensaktien sind ausgeschlossen; Vermögenshöchstgrenze 5 Mill. DM) einführt.

Bühler-Strickrodt führen weiter aus, "daß im Rahmen des geltenden Steuersystems, das die Einkommensteuer der personenbezogenen Unternehmen nicht von den persönlichen Verhältnissen der beteiligten Steuerpflichtigen zu lösen vermag, eine allseitig ausgleichende und unter wechsellnenden wirtschaftlichen Verhältnissen als gerecht empfundene Lösung des Problems nicht möglich" sei. "Belastungsunterschiede, die sowohl von seiten der an Kapitalgesellschaften als auch von den an Personenunternehmen Beteiligten geltend gemacht werden können, werden somit als Folge zivilrechtlicher und betriebswirtschaftlich organisatorischer Gestaltung hingenommen werden müssen, ohne daß das Steuerrecht einen individuell wirksamen Ausgleich herbeiführen kann, wenn die Gesetzlichkeit und die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gewahrt bleiben sollen." (Bühler-Strickrodt: a.a.O., S. 311 f.)

sogar eine tarifliche Andersstellung der personenbezogenen Kapitalgesellschaften begründet hat.

Fraglich dürfte weiter sein, ob Rechtskraft von den im Urteil angeführten Gründen ausgehen kann. Nach herrschender Meinung¹⁾ geht Rechtskraft grundsätzlich nur vom Tenor des Urteils aus, von den Gründen äußerstenfalls dann, wenn sie objektiv erforderlich waren, um den Tenor des Urteils logisch zu begründen²⁾.

Der Kritik und den angeführten Bedenken steht entgegen, daß der Gesetzgeber bereits Folgerungen aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts gezogen und im Gewerbesteuerrecht die von § 11 Abs. 2 Ziff. 1 GewStG eingeführte Differenzierung zwischen personenbezogenen- und anonymen Körperschaften aufgehoben hat.

Abschließend ist zu sagen, daß eine Kritik an der neueren Rechtsprechung des BFH über Pensionsrückstellungen bei Einmann-Gesellschaften weniger mit einem Widerspruch gegen geltendes Wohnheitsrecht, gegen den erkennbaren Willen des Gesetzes und gegen die Freiheit der Persönlichkeitsentfaltung (Art. 2 Abs. 1 GG) als vielmehr mit einem Verstoß gegen die Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 3 Abs. 1 GG) begründet werden kann.

Das Bundesverfassungsgericht spricht sich in seinem Urteil eindeutig gegen jede Ungleichmäßigkeit in der Behandlung personenbezogener und anonymer Kapitalgesellschaften aus. Das Gewerbesteuergesetz hat in neuester Zeit eine Differenzierungsvorschrift in Anlehnung an das BVerfG-Urteil aufgehoben.

1) Hopfenmüller, Theo: Bundesverfassungsgericht und Steuerrecht, BB 1962, S. 529; vgl. auch Übersicht über Schrifttum und Rechtsprechung in BB 1956, S. 543.

2) Hamann, Andreas: GG, 2. Aufl., Neuwied 1960, S. 396.

Von einigen Autoren des Schrifttums wird jedoch gerade dieser These widersprochen, und zwar unter Hinweis auf die seit-
her im Steuerrecht gesetzlich verankerte Differenzierung
der Kapitalgesellschaftsformen. Außerdem ist einzuwenden,
daß sich das Bundesverfassungsgericht im Rahmen des Gewerbe-
steuerrechts - und hier nur in den Entscheidungsgründen und
nicht im maßgeblichen Tenor - geäußert hat.

Die Frage, ob die neuere Rechtsprechung des BFH dem verfas-
sungsrechtlich garantierten Grundrecht der Gleichheit vor
dem Gesetz widerspricht, kann damit ebensowenig eindeutig
geklärt werden wie die Frage des Widerspruchs gegenüber
einem eventuellen Gewohnheitsrecht, dem erkennbaren Willen
des Gesetzes oder der Freiheit der Persönlichkeitsentfal-
tung.

Im Rahmen dieser Untersuchung kommt der Frage nach der Be-
rechtigung der neueren Rechtsprechung des BFH keine vorran-
gige Bedeutung zu. Für die Selbständigkeit der Einmann-GmbH
im Körperschaftsteuerrecht ist in erster Linie von Inter-
esse, inwieweit die Rechtsprechung die Selbständigkeit der
Einmann-GmbH einschränkt.

Insofern kann auf die vorangegangenen Ausführungen verwie-
sen werden¹⁾.

bbb) Angemessenheit der Leistungen

Die Prüfung der Angemessenheit von Pensionszusagen erfolgt
im Rahmen der Prüfung der Gesamtbezüge eines Alleingesell-
schafter-Geschäftsführers bzw. einer ihm nahestehenden Per-
son. Zu den Gesamtbezügen zählen:

1) Vgl. S. 214 ff.

das feste Gehalt,
die Tantieme,
Wert der Pensionszusage,
sonstige Vorteile¹⁾.

Nach dem Erlaß des Bundesministers der Finanzen v. 19.8.1957²⁾ ist der Wert der Pensionszusage mit dem Betrag anzusetzen, der als Jahresprämie an eine Versicherungsgesellschaft zu zahlen wäre, wenn Verwaltungs- und Abschlußkosten außer Betracht bleiben (Jahresnettoprämie)³⁾.

Auf die vielfachen Probleme der Schätzung bzw. versicherungsmathematischen Berechnung des angemessenen Werts der Pensionszusagen kann im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen werden. Es ist auf die umfangreichen Darstellungen im Schrifttum zu verweisen⁴⁾.

Im Hinblick auf die besondere Problematik bei Pensionsrückstellungen von Einmann-Gesellschaften ist zu ergänzen, daß nach Ansicht Griegers⁵⁾ der Wert der Zusage bei der Prüfung der Angemessenheit der Gesamtbezüge außer Betracht bleiben muß, wenn die Pensionsrückstellung nicht anerkannt wird.

Der Wert der Pensionszusage wird erst wieder in die Gesamtbezüge eingerechnet, wenn nach Eintritt des Versorgungs-

1) Vgl. Höppner, Martin: Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer mit beherrschendem Einfluß, DB 1959, S. 1151.

2) BB 1957, S. 882.

3) Vgl. BFH v. 4.8.1959, BStBl 1959 III, S. 374.

4) Vgl. u.a. Heissmann, Ernst: a.a.O., BB 1958, S. 373; Höppner, Martin: a.a.O., DB 1959, S. 1151; Grieger, Rudolf: a.a.O., BB 1959, S. 985; derselbe: a.a.O., DStZ 1959, S. 302; Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 69 ff.; Vangerow, Friedrich: a.a.O., StW 1959, Sp. 823.

5) Grieger, Rudolf: a.a.O., BB 1959, S. 985.

fall es eine Pension gezahlt wird und die Zahlung als Betriebsausgabe anerkannt werden soll¹⁾.

ccc) Aufholverbot

In seinen Urteilen v. 15.4.1958²⁾ und 10.4.1962³⁾ wendet der BFH das bei Dienstverträgen ausgesprochene Aufholverbot auch auf Pensionsrückstellungen von Einmann-Gesellschaften und beherrschten Gesellschaften⁴⁾ an, wenn mit der Pensionszusage in der Vergangenheit geleistete Dienste abgegolten werden sollen⁵⁾. Der Steuerpflichtige hatte in der Vergangenheit das Wahlrecht gehabt, Pensionsrückstellungen zu bilden oder zu unterlassen. Wenn er es unterlassen hat, kann er nicht nachträglich Betriebsausgaben in Form von Rückstellungen absetzen.

Das BFH-Urteil v. 10.4.1962³⁾ läßt es nur in zwei Fällen zu, Pensionsaufwand bei in der Vergangenheit geleisteten Diensten als Betriebsausgabe abzusetzen:

1. wenn Pensionszahlungen, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer erst bei seiner Pensionierung zugesagt werden, "den Charakter von Fürsorgeteilen haben und voraussichtlich auch einem fremden Geschäftsführer ohne Pensionszusage gewährt worden wären";

1) Nach Meinung Griegers (Grieger, Rudolf: Pensionsrückstellungen bei Einmann- und bei Familiengesellschaften, DStZ 1959, S. 302) geht die Tendenz des BFH offenbar dahin, bei den späteren Pensionszahlungen großzügiger zu sein. Nur offensichtlich unangemessene Pensionszahlungen wurden als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt, wobei auch noch die nicht eindeutig festliegende Angemessenheitsgrenze zu beachten ist.

2) BStBl 1958 III, S. 428.

3) BStBl 1962 III, S. 318.

4) Das BFH-Urteil v. 4.8.1959 (BStBl 1959 III, S. 374) hat eine rückwirkende Gehaltserhöhung einschließlich einer Erhöhung der entsprechenden Pensionszusage bei solchen Gesellschafter-Geschäftsführern zugelassen, die weniger als 25 % Anteilsbesitz haben.

5) Der BFH bestätigte weiterhin im Urteil v. 10.7.1963 (DB 1963, S. 1523) die in den vorgenannten Urteilen aufgestellten Grundsätze.

2. wenn laufende Pensionen an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden, "der Gesellschafter trotz der Pensionierung in einer vergütungsfähigen Weise für die Gesellschaft tätig war und die Beteiligten wahrscheinlich eine Vergütung vereinbart hätten, wenn ihnen der Charakter der laufenden Pensionszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen bekannt gewesen wäre".

b) Zuführung an die Einmann-Gesellschaft: Darlehen des Alleingesellschafters

Die Urteile des RFH und BFH zu der Behandlung von Darlehen eines Gesellschafters an die Gesellschaft als verdecktes Stammkapital sind zu beherrschten Gesellschaften, nicht zu Einmann-Gesellschaften, ergangen. Trotzdem werden die Urteile des BFH ihrer grundsätzlichen Bedeutung wegen kurz erwähnt.

Im Urteil v. 20.3.1956¹⁾ hatte der I. Senat des BFH die Behandlung von Darlehen eines Gesellschafters an die Gesellschaft als verdecktes Stammkapital davon abhängig gemacht, ob rechtlich und wirtschaftlich die Zuführung von Gesellschaftskapital zwingend war¹⁾. Dies müsse im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände geprüft werden. Die Beweislast, daß die von den Steuerpflichtigen gewählte Form nicht zwingend war, treffe dabei nicht etwa die Steuerpflichtigen, sondern die Finanzbehörden, die darzutun hätten, ob nach den Umständen des Falles eine andere als die von den Gesellschaftern gewählte Form zwingend war.

Das Urteil verweist auf das zur Einheitsbewertung ergangene Urteil des III. Senats v. 15.5.1953²⁾, das nicht dahin ausgelegt werden könne, daß Darlehen der Gesellschafter schon dann als verdecktes Stammkapital anzusehen seien, "wenn die

1) BStBl 1956 III, S. 179.

2) BStBl 1953 III, S. 208.

Gesellschafter sie zu günstigeren Bedingungen geben würden, als ein Fremder sie gegeben hätte".

Im vorliegenden Falle sei davon auszugehen, daß die Beschwerdegegnerin in den Streitjahren 1947 bis 1951 von gesellschaftsfremden Personen keinesfalls einen ungesicherten Kredit zu 5 % Zinsen jährlich erhalten hätte. Ungewöhnliche Bedingungen für ein Darlehen könnten zwar im Einzelfalle mit zur Beurteilung herangezogen werden. Ein besonders niedriger Zinsfuß allein rechtfertige aber noch nicht, Darlehen als verdecktes Stammkapital zu behandeln.

Der I. Senat des BFH geht im Urteil v. 13.1.1959¹⁾ noch eingehender darauf ein, daß die vergleichbare Gestaltung des Darlehens wie bei Dritten allein nicht maßgebend sein kann. Er führt aus²⁾:

"die Doppelbesteuerung des Körperschaftsteuerrechts ist also insoweit begrenzt, als die Rechtsbeziehungen des Gesellschafters zur Körperschaft nicht auf die Gesellschaftereigenschaft gestützt werden, sondern auf obligatorische Verträge, wie sie auch unter Dritten möglich sind. Hierbei ist der Gesellschafter nicht verpflichtet, hinsichtlich eines Darlehens die gleichen Bedingungen zu wählen, wie sie marktmäßig gegeben sind...der Gesellschafter ist berechtigt, seiner Gesellschaft günstigere Bedingungen zu gewähren als sie fremde Gläubiger gewähren würden. Er kann auf einen Teil der ihm nach der Marktlage zustehenden Zinsen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter verzichten."

Der BFH³⁾ berührt gleichzeitig die näheren Umstände, die eine Zuführung zum Gesellschaftskapital zwingend erscheinen lassen. Entscheidend sei, ob "nach Lage der Verhältnisse die Gelder der Gesellschaft in Form von Eigenkapital hätten zu-

1) BStBl 1959 III, S. 197.

2) Der BFH weist auf den Unterschied zur Rechtsprechung des BFH zu zinslosen Darlehen einer Gesellschaft an ihren Gesellschafter hin (BFH-Urteile v. 10.12.1957, BStBl 1958 III, S. 69; v. 16.9.1958, BStBl 1958 III, S. 451), deren Grundsätze nicht uneingeschränkt auf den umgekehrten Fall der Gewährung langfristiger zinsloser Darlehen der Gesellschafter übertragen werden könnten (BStBl 1959 III, S. 199).

3) BStBl 1959 III, S. 199.

geführt werden müssen". Dies könne zum Beispiel der Fall sein, wenn die Gesellschafter und Darlehensgeber durch Bürgschaften das mangelnde Eigenkapital zu ersetzen versuchen und damit mittelbar dem Darlehen wirtschaftlich den obligatorischen Charakter nehmen. Wenn es aber einer Gesellschaft möglich sei,

"ihren Geschäftsbetrieb ohne Schwierigkeiten auf der Grundlage der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung zu führen, so wird man kaum nachweisen können, daß diese Gestaltung unnatürlich und eine andere zwingend notwendig ist. ... Von besonders gelagerten Ausnahmefällen abgesehen, wird man deshalb im allgemeinen in dieser Beziehung der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung folgen müssen".

Westerfelhaus-Glade¹⁾ stimmen den in den angeführten Urteilen ausgesprochenen Grundsätzen des BFH zu, weil es sein könne, daß eine Gesellschaft Gelder von ihren Gesellschaftern erhält, "die sie gar nicht benötigt und deshalb ihrem Kontokorrentkonto bei der X-Bank zuführt, so daß sie 3 1/2% Zinsen erwirtschaftet, ihren Gesellschaftern aber 5 % Zinsen, die für normale Darlehen üblich sind, gewährt". Aus dieser Transaktion wird nach Ansicht Westerfelhaus-Glades "die Gesellschaftereigenschaft der Darlehensgeber verständlich, es sei denn, die Gesellschaft wäre durch besondere Gründe zur Hereinnahme des Geldes bewogen worden".

Westerfelhaus-Glade ist entgegenzuhalten, daß die Gesellschafter eine Doppelbesteuerung einfacher durch langfristige Anlage der Gelder auf dem Kapitalmarkt hätten vermeiden können. Man wird gerade in diesem Falle einen wirtschaftlichen Zweck für die Zuführung der Mittel unterstellen müssen; wobei allerdings noch zu untersuchen wäre, ob die Gelder nicht der Gesellschaft als Eigenkapital zur Verfügung gestellt werden sollten. Das Merkmal der Verzinsung kann dabei nicht allein entscheidend sein; mehr Gewicht wird der Kündbarkeit, der Tilgung und der Rückzahlung, gleich viel Gewicht der Sicherstellung beizumessen sein.

1) Westerfelhaus-Glade: a.a.O., S. 182.

Auch Knoppe¹⁾ bejaht das Urteil²⁾. Anlaß seiner Ausführungen ist die Beweisführung des III. Senats im Urteil v. 15.7.1960³⁾, der bei der Einheitsbewertung im Gegensatz zum I. Senat erneut auf den Maßstab der vergleichbaren Verhältnisse bei Dritten abgestellt hat.

Der III. Senat des BFH hat es in dem betreffenden Sachverhalt als ausgeschlossen angesehen, daß ein Fremder Mittel in dieser Höhe bei nur mäßiger Verzinsung ohne Sicherheitsleistung gegeben hätte. Allgemein machte der BFH seine Beurteilung davon abhängig, daß die Zuführung weiterer Mittel objektiv notwendig und das Einspringen eines Gesellschafters deshalb zwingend war, weil das erforderliche Kapital nach den Umständen des Einzelfalles nicht bei fremden Kreditgebern hätte beschafft werden können. Dabei geben die Vereinbarungen der Beteiligten über Verzinsung, Kündbarkeit und Sicherstellung Anhaltspunkte. Der Senat, der damit zu ähnlichen Grundsätzen wie der I. Senat bei Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter kommt, hebt ausdrücklich den Gegensatz zu den Auffassungen des I. Senats bei Darlehen des Gesellschafters an die Gesellschaft hervor.

Knoppe beruft sich bei der Kritik dieser Rechtsprechung⁴⁾ auf den I. Senat, der nicht auf Anhaltspunkte wie Verzinsung und Sicherstellung besteht. Er fordert im Anschluß daran die Behandlung als Darlehen. Knoppe ist dahingehend zu berichtigen, daß weder der I. Senat ganz auf Anhaltspunkte wie Ver-

1) Knoppe, Helmut: Gesellschafterdarlehen bei Betriebsaufspaltung als verdecktes Stammkapital, GmbH-Rdsch 1961, S. 16 f.

2) Weitere bejahende Äußerungen bei: Gottschling, Helmut: Gesellschafterdarlehen als verdecktes Stammkapital, GmbH-Rdsch 1959, S. 139 f.; Grieger, Rudolf: Verdecktes Stammkapital und Wertschulden bei der Betriebsspaltung, BB 1959, S. 591; vgl. auch FG-Urteil Kassel v. 23.3.1961, EFG 1961, S. 505; lediglich kommentierend: Kohlenbach, Karl: Verdecktes Stammkapital, FR 1960, S. 207.

3) BStBl 1960 III, S. 400/401.

4) Kritisch auch Gottschling, Helmut: Gesellschafterdarlehen als verdecktes Stammkapital, FR 1961, S. 360.

zinsung und Sicherstellung verzichtet noch der III. Senat einseitig diese Merkmale zur Entscheidung herangezogen hat.

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des I. Senats wird man Knoppes Ansicht zustimmen müssen, daß ein Nachweis der fehlenden Ernsthaftigkeit der Gestaltung durch die Finanzbehörden kaum möglich ist. Durch die bürgerlich-rechtlichen Darlehensverträge zwischen Gesellschafter (Darlehensgeber) und Gesellschaft (Darlehensnehmer) wird nur in Ausnahmefällen - in der Regel ausgesprochene Mißbrauchs- oder Scheingestaltungen - durchgegriffen werden können.

Abschließend wäre zu sagen, daß in den Urteilen des I. Senats des BFH zu Darlehen des beherrschenden Gesellschafters an die GmbH der Maßstab der mit Dritten vergleichbaren Gestaltung obligatorischer Verträge zugunsten einer größeren Berücksichtigung der Vertragsfreiheit der Gesellschaft bei ihren Beziehungen mit den Gesellschaften verlassen wird. Dies entspricht der augenblicklichen Tendenz der Rechtsprechung¹⁾.

c) Zusammenfassung

RFH und BFH beurteilen grundsätzlich die Ernsthaftigkeit schuldrechtlicher Verträge zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter, die Angemessenheit und das Aufholen von Leistungen der Einmann-GmbH bzw. des Alleingesellschafters anhand der Gestaltung wie sie von Dritten vorgenommen wird.

In zwei Fällen weicht die neuere Rechtsprechung des BFH jedoch von diesem Grundsatz ab.

Bei Pensionsrückstellungen für den Alleingesellschafter erkennt der BFH die Ernsthaftigkeit der Pensionsrückstellungen "in aller Regel" nicht an. Da

1) Vgl. S. 60 f.

die Rechtsprechung alle denkbaren Beweise zugunsten der Ernsthaftigkeit der Pensionsrückstellungen mit Ausnahmen des Nachweises schwerer Krankheiten und ärztlicher Atteste abgelehnt hat, kann das "in aller Regel" des BFH in ein "immer" umgedeutet werden. In Konsequenz dieser allgemeinen Vermutung erkennt der BFH Pensionsrückstellungen auch in denjenigen Fällen nicht an, in denen später tatsächlich Pensionen gezahlt werden. Das vom Schrifttum angeführte Zahlenmaterial zeigt, daß die Versorgungsleistungen in vielen Fällen in Anspruch genommen werden.

Die neuere Rechtsprechung des BFH begründet ihre Entscheidung in erster Linie mit dem Scheingeschäfts- oder Mißbrauchscharakter der Pensionsrückstellungen. Man wird nicht fehlgehen, die Entscheidung darüber hinaus auch auf die selbständige Verwendung des Arguments der wirtschaftlichen Identität von Gesellschaft und Gesellschafter zurückzuführen.

Durch die neuere Rechtsprechung des BFH wird damit das Kriterium der Gestaltung wie bei Dritten verlassen und für Einmann-Gesellschaften mbH - und mit ihnen für die übrigen beherrschten Kapitalgesellschaften - eine praktisch vollständige Preisgabe der Selbständigkeit in der Frage der Pensionsrückstellung für den Alleingesellschafter bzw. den beherrschenden Gesellschafter eingeführt. Die Pensionsrückstellung für den nicht beherrschenden Gesellschafter wird dagegen anerkannt, sofern die vergleichbare Gestaltung bei Dritten erreicht ist. Insofern kann gleichzeitig in der neueren Rechtsprechung des BFH eine unterschiedliche Behandlung der beherrschten und der nicht beherrschten Kapitalgesellschaften gesehen werden.

Bedeuteten die bei Pensionsrückstellungen ausgesprochenen Grundsätze den Anfang einer Rechtsentwicklung, so erfaßte

die ungleiche steuerliche Behandlung aller schuldrechtlichen Verträge einer Einmann-Gesellschaft mit ihrem Alleingesellschafter, in denen der Gesellschafter der Gesellschaft als Dritter gegenübersteht und Vergütungen gezahlt werden. Einmann-Gesellschaften - und mit ihr alle beherrschten Kapitalgesellschaften - würden in einem wesentlichen Teil ihres Wirkungskreises anders als nicht beherrschte Kapitalgesellschaften behandelt.

Werden Pensionsrückstellungen für den Alleingesellschafter "in aller Regel" nicht anerkannt, so werden im Gegensatz dazu *Darlehen* des Alleingesellschafters an die Einmann-GmbH von der neueren Rechtsprechung des BFH auch dann anerkannt, wenn die vertragliche Gestaltung allein auf die identischen Interessen der Gesellschaft und des Gesellschafters zurückzuführen ist.

Die neuere Rechtsprechung des BFH verläßt damit auch bei der Zuführung von Darlehen an die Einmann-Gesellschaft das Kriterium der Gestaltung wie bei Dritten. Die Verträge werden anerkannt, auch wenn eine vergleichbare Gestaltung wie bei Dritten nicht erreicht ist. Die Selbständigkeit der Einmann-GmbH wird ausgedehnt¹⁾.

Die erhöhte Berücksichtigung der Vertragsfreiheit entspricht der augenblicklichen allgemeinen Tendenz der Rechtsprechung des BFH und des BVerfG²⁾.

1) Der Vergleich wird auf Seiten der Kapitalzuführungsverträge dadurch eingeschränkt, daß die Urteile nicht zu Einmann-, sondern zu beherrschten Gesellschaften ergangen sind. Es ist jedoch auf Grund der ständigen Gleichbehandlung aller beherrschten Kapitalgesellschaften nicht anzunehmen, daß bei Einmann-Gesellschaften mbH andere Grundsätze gelten werden.

2) Vgl. S. 60 ff.

IV. Systematisierung der Durchgriffsfälle

Der mit ihrem Alleingesellschafter wirtschaftlich identischen Einmann-GmbH wird vom Gesetz, von der Rechtsprechung und vom Schrifttum grundsätzlich körperschaftsteuerliche Selbständigkeit zuerkannt. Die Rechtsprechung hat diesen Grundsatz u.a. in dem Urteil v. 8.9.1931¹⁾ ausgesprochen, nach dem "eine wirtschaftliche Betrachtungsweise derart, daß die Gesellschaft mit ihrem einzigen Gesellschafter identifiziert wird", unmöglich ist.

Die Selbständigkeit der Einmann-GmbH kann in einzelnen Fällen bei Durchgriffen auf das persönliche Substrat, den Alleingesellschafter und diesem nahestehende Personen, mißachtet werden.

In diesem Sinne kann bei der S e l b s t ä n d i g k e i t der E i n m a n n - G m b H a l s K ö r p e r - s c h a f t s t e u e r s u b j e k t durchgegriffen werden. Die Einmann-GmbH wird nicht als Körperschaft besteuert, sondern als Einzelunternehmen des Alleingesellschafters der Einkommensteuer unterworfen. Die Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise scheidet als Durchgriffsgrundlage aus. Würde sie zur Anwendung kommen, so würde die Einmann-GmbH auf Grund ihrer wirtschaftlichen Identität mit dem Alleingesellschafter grundsätzlich als Einzelunternehmen behandelt werden. Dies würde in Widerspruch zu der grundsätzlichen körperschaftsteuerlichen Selbständigkeit stehen.

Alleinige Durchgriffsgrundlagen bilden die Bestimmungen über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sowie die Rechtsnorm über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts. Die Scheingeschäfte und Mißbrauchsgestaltungen sind auf identische Interessen von Gesellschaft und Gesellschafter zurückzuführen; die bei

1) RStBl 1931, S. 741.

Dritten übliche Gestaltung wird nicht eingehalten.

Zum Beweis für die Erhaltung der steuerlichen Selbständigkeit der Einmann-GmbH trotz wirtschaftlicher Identität mit dem Alleingesellschafter kann auch das Institut der Organshaft angeführt werden.

Der wirtschaftliche Charakter der Einmann-GmbH als Einzelunternehmen des Alleingesellschafters wird im gleichen Umfang nicht beachtet, wenn der Durchgriff durch die Selbständigkeit der Einmann-GmbH die **Z u r e c h n u n g** d e s s t e u e r l i c h e n E r g e b n i s s e s zu dem Alleingesellschafter zur Folge hat. Bei Verlustausgleich und Verlustabzug greift die Rechtsprechung nur bei Scheingeschäften und Mißbrauchsgestaltungen durch. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird nicht angewandt. Ihre Anwendung würde der grundsätzlichen Anerkennung der Einmann-GmbH als selbständiges Körperschaftsteuersubjekt widersprechen. Die Gestaltung wie bei Dritten wird als Kriterium herangezogen.

Die Rechtsprechung greift ferner bei **e i n z e l n e n** s c h u l d r e c h t l i c h e n V e r t r ä g e n zwischen der Einmann-GmbH und ihrem Alleingesellschafter oder diesem nahestehenden Personen durch, indem sie die schuldrechtlichen Verträge und deren Leistungen dem Alleingesellschafter in seiner Eigenschaft als Gesellschafter zurechnet. Die Rechtsprechung zieht zu den Bestimmungen über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sowie zu der Rechtsform über den Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, die im Rahmen des Instituts der verdeckten Gewinnausschüttungen oder unmittelbar zur Anwendung kommen, weitere Durchgriffsgrundlagen wie die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 1 Abs. 3 StAnpG, die Rechtsfindung und das Gewohnheitsrecht hinzu. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird von der Rechtsprechung - ebenso wie die Bestimmungen über Scheingeschäfte und Scheinhandlungen und die Rechtsnorm über den Mißbrauch - entweder im Rahmen

des Instituts der verdeckten Gewinnausschüttungen oder wie Rechtsfindung und Gewohnheitsrecht unmittelbar angewandt.

Die Durchgriffe bei einzelnen schuldrechtlichen Beziehungen zwischen der Einmann-GmbH und ihrem Alleingesellschafter halten sich ebenfalls grundsätzlich an den Maßstab der Gestaltung bei Dritten.

Doch bestehen Ausnahmen: Bei der Beurteilung der Ernsthaftigkeit von Pensionsrückstellungen wird zum einen von der neueren Rechtsprechung des BFH durchgegriffen, auch wenn vergleichbare Verhältnisse wie bei Dritten gegeben sind.

Der wirtschaftlichen Identität zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wird dabei uneingeschränkt Rechnung getragen. Die Einmann-GmbH wird nicht nach dem Maßstab einer von identischen Interessen freien Körperschaft, sondern wie ein Einzelunternehmen behandelt.

Bedeutet die Urteile den Anfang einer weiteren Entwicklung, so kann die Behandlung der Einmann-GmbH wie ein Einzelunternehmen sich auf den gesamten Bereich schuldrechtlicher Verträge mit dem Alleingesellschafter erstrecken, also auf einen wichtigen Teil ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit.

Zum anderen wird die Selbständigkeit der Einmann-GmbH aufrechterhalten, auch wenn die vertragliche Gestaltung allein durch die identischen Interessen der Gesellschaft und des Gesellschafters bestimmt wird und die Gestaltung bei Dritten nicht erreicht ist. Die darin zum Ausdruck kommende größere Maßgeblichkeit der vom Steuerpflichtigen gewählten bürgerlich-rechtlichen Form entspricht einer allgemeinen Tendenz der neueren Rechtsprechung des BFH und des BVerfG.

Bedeutete die Rechtsprechung auch in diesem Fall den Anfang einer Rechtsentwicklung, so könnte sich die uneingeschränkte Maßgeblichkeit der Rechtsform auf das gesamte Gebiet der schuldrechtlichen Verträge mit dem Alleingesellschafter, also auf einen wichtigen Teil ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit, erstrecken.

Die Durchgriffe bei der Zuordnung der Einmann-GmbH zu den Steuersubjekten, bei der Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses und bei einzelnen schuldrechtlichen Verträgen sind Ausfluß des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entspricht es, die Einmann-GmbH grundsätzlich wie eine Gesellschaft ohne identische Interessen mit dem Gesellschafter zu behandeln. Beeinflussen identische Interessen die Gestaltungen der Einmann-GmbH, so werden diese mißachtet und die Einmann-GmbH insofern wie ein Einzelunternehmen des Alleingesellschafters besteuert.

Ausnahmen bestehen bei Pensionsrückstellungen für den Alleingesellschafter und bei Darlehen des Alleingesellschafters an die Einmann-GmbH. Bei Pensionsrückstellungen wird die Einmann-GmbH uneingeschränkt als Einzelunternehmen behandelt. Das Prinzip der Rechtssicherheit wird zugunsten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aufgegeben.

Umgekehrt wird bei Darlehen des Alleingesellschafters an die Einmann-GmbH der Einmann-GmbH völlige Vertragsfreiheit eingeräumt. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird durch den der Rechtssicherheit zurückgedrängt.

Außerhalb des Maßstabs der Gestaltung wie bei Dritten fallen Durchgriffe durch die Selbständigkeit der Einmann-GmbH, die

sich aus dem Zweck der Normen ergeben. Die Eigenschaft des politisch Verfolgten kann in der Regel nur auf natürliche, nicht auf juristische Personen wie die Einmann-GmbH bezogen werden; der Ort der Geschäftsleitung der Einmann-GmbH wird durch tatsächliche Verhältnisse bestimmt, die vom Alleingesellschafter geprägt werden. Durchgriffsgrundlage ist die Normenanwendung bei der Eigenschaft des politisch Verfolgten, die teleologische Auslegung bei dem Ort der Geschäftsleitung.

Dritter Teil: Gesamtkritische Betrachtung der körperschaftsteuerlichen Selbständigkeit der Einmann-GmbH

Die Einmann-GmbH hat eine größere Steuerbelastung zu tragen als die vergleichbare Einzelunternehmung.

Die stärkere Steuerbelastung ergibt sich nicht nur durch die neben der Einkommensteuer anfallende Körperschaftsteuer, sondern durch die bei einem Belastungsvergleich notwendige Berücksichtigung aller Steuern.

Ins Auge fallende Vorteile, wie etwa bei der GmbH die Abzugsfähigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführergehälter bei der Gewerbesteuer, werden meist durch Nachteile bei einer anderen Steuer, wie z.B. Doppelbelastung bei Ertragssteuern und bei der Vermögensteuer, wieder aufgewogen.'

Zu diesem Problemkreis hat das BVerfG¹⁾ festgestellt, "daß die Verschiedenartigkeit zwischen Körperschaftsteuer und Einkommensteuer, ihre teilweise Kumulierung und ihre Querverbindungen zur Gewerbesteuer insgesamt zu einer verschärften Besteuerung bei der juristischen Person führen".²⁾ Konkrete Berechnungen im Einzelfall unter Berücksichtigung sämtlicher Steuern der Gesellschaft und der Gesellschafter werden auch heute noch ergeben, daß personenbezogene Kapitalgesellschaften, insbesondere solche, die auf Selbstfinanzierung angewiesen sind, in der Regel steuerlich ungünstiger gestellt sind als entsprechende Personengesellschaften.

1) BVerfG-Urteil - 1 BvR 845/58 - v. 24.1.1962, StW 1962, Nr. 44, Sp. 127.

2) Die Bedeutung der grundsätzlichen Äußerungen des BVerfG wird auch nicht dadurch eingeschränkt, daß das BVerfG nicht einen Fall zu entscheiden hatte, in dem die Doppelbelastung nach Ansicht Flumes (a.a.O., DB 1962, S. 383) durch die Pensionsrückstellungen zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers entscheidend gemindert wurde.

Das BVerfG hat darüber hinaus ausdrücklich verneint, daß die Körperschaftsteuer als eine Art "Sonderabgabe für den Vorteil der beschränkten Haftung der Gesellschafter" angesehen werden könne. "Sie ist vielmehr die notwendige Konsequenz aus der Verselbständigung der juristischen Person, deren nichtausgeschüttete Gewinne sonst überhaupt steuerfrei würden." Gerade dies geschieht aber bei der mit der Einmann-GmbH wirtschaftlich identischen Einzelunternehmung.

Doch nicht nur die stärkere steuerliche Belastung der Einmann-GmbH, auch die großen praktischen Schwierigkeiten ihrer Besteuerung sind ernsthafte Argumente zur Beseitigung der Körperschaftbesteuerung der Einmann-GmbH. WZ¹⁾ verweist in diesem Zusammenhang ganz besonders auf die Angemessenheit der Gehaltsbezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer, für die sich trotz aller Bemühungen bisher kein brauchbarer Maßstab gefunden habe.

Allen diesen Versuchen der Rechtsprechung und des Schrifttums, eine Änderung der Besteuerung auf dem Boden des geltenden Rechts durchzuführen, steht aber die grundsätzliche Anerkennung der Einmann-GmbH als selbständiges Steuersubjekt im Gesetz entgegen, wie sie von Rechtsprechung und Schrifttum angenommen wird. Die herrschende Rechtsauffassung lehnt nun einmal die Personenidentität zwischen Einmann-GmbH und Alleingesellschafter ab. Durchgriffe durch die Selbständigkeit läßt die Rechtsprechung des BFH nur in engstem Rahmen zu. Sie setzt bei Durchgriffen, die die Eigenschaft der Einmann-GmbH als selbständiges Steuersubjekt, die Zurechnung ihres steuerlichen Ergebnisses und einzelne schuldrechtliche Beziehungen zwischen der Einmann-GmbH und ihrem Alleingesellschafter betreffen, grundsätzlich eine von der Gestaltung wie bei Dritten abweichende Gestaltung voraus. Ausnahmen bestehen bei der Beurteilung der Ernsthaftigkeit von Pensionsrückstellungen für den Alleingesellschaf-

1) WZ: a.a.O., DB 1959, S. 1012.

ter und Darlehen des Alleingesellschafters an die Einmann-GmbH. Im ersten Fall wird durchgegriffen, auch wenn vergleichbare Verhältnisse wie bei Dritten gegeben sind, im zweiten Fall wird nicht durchgegriffen, obwohl die Gestaltung wie bei Dritten nicht erreicht ist. Die Abweichung der Rechtsprechung von dem grundsätzlich gültigen Maßstab liegt nicht in der Verschiedenheit der Probleme begründet. An der Berechtigung der Abweichung bestehen ernsthafte Zweifel. Die in Aussicht stehende Entscheidung des BVerfG kann die Zweifel beheben oder die Abweichungen aufheben.

Das BVerfG-Urteil - 1 BvR 845/58 - v. 24.1.1962¹⁾ stellt es im Anschluß an die festgestellte tendenzielle stärkere steuerliche Belastung anheim, ob de lege ferenda etwas anderes gelten könne, wenn "in der gesamten Ordnung des Rechts der juristischen Personen - etwa hinsichtlich ihrer Undurchlässigkeit oder in der gesamten Ordnung der direkten Ertragsbesteuerung etwa im Sinne ihrer Vereinheitlichung für natürliche und juristische Personen - eine Änderung vollzogen oder mindestens eingeleitet würde".

Auch die neuere Rechtsprechung des BFH auf dem Gebiet der Pensionsrückstellungen, die eine verschärfte steuerliche Belastung auf dem Wege über eine Verstärkung des Durchgriffs durch die Rechtsform der Einmann-GmbH einführt, hat, wie WZ²⁾ mit Recht ausführt, "die grundsätzliche Frage" aufgeworfen, "ob man die Einmann-GmbH auch weiterhin steuerlich anerkennen solle, oder ob man sie nicht besser - mit allen Konsequenzen - als ein Einzelunternehmen des Gesellschafters behandeln würde".

Eine grundsätzliche Änderung der Besteuerung der Einmann-GmbH de lege ferenda wäre im Zusammenhang mit einer Änderung des GmbH-Rechts denkbar. Gerade im Handelsrecht ist die

1) StW 1962, Nr. 44, Sp. 128.

2) WZ: a.a.O., DB 1959, S. 1012.

Einmann-GmbH immer wieder auf grundsätzliche Widerstände gestoßen¹⁾.

Die Besteuerung der Einmann-GmbH könnte weiterhin in Verbindung mit der Harmonisierung der direkten Steuern in der EWG geändert werden.

Einmann-Gesellschaften mbH sind im italienischen Recht anerkannt, jedoch muß der Alleingesellschafter bei Insolvenz für die während der Zeit des Bestehens der Einmann-Gesellschaft entstandenen Schulden unbeschränkt einstehen²⁾.

Ebenso führt die Entstehung einer Einmann-GmbH im niederländischen Recht nicht zur Auflösung der Gesellschaft³⁾, wobei allerdings berücksichtigt werden muß, daß das niederländische Recht die Rechtsform einer GmbH eigentlich nicht kennt⁴⁾. Doch werden die wirtschaftlichen Funktionen der GmbH von einer Sonderform der Aktiengesellschaft, der "naamlose vennootschap", erfüllt, die nach Rädler⁴⁾ ohne große Bedenken der Rechtsform der GmbH gleichgestellt werden kann.

Nicht anerkannt wird die Einmann-GmbH jedoch im französischen Recht, das nach Wolany⁵⁾ von der Doktrin bestimmt wird: Il ne peut y avoir de société sans associés, ein Prinzip, das lediglich bei Nationalisierungsgesellschaften aufgegeben wird⁵⁾.

Das luxemburgische und belgische GmbH-Recht schließen sich dem französischen an, das belgische mit der Besonderheit,

1) Vgl. S. 12 f.

2) Wolany, J.: Soll die Einmann-GmbH beibehalten werden?, GmbH-Rdsch 1962, S. 79/80.

3) Wolany, J.: a.a.O., S. 80.

4) Rädler, Albert: Die Besteuerung der Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern, in: "Harmonisierung des Gesellschaftsrechts und des Steuerrechts der GmbH in Europa", Köln 1962, S. 96.

5) Wolany, J.: a.a.O., S. 79.

daß bei Beteiligung von Eheleuten mindestens drei Gesellschafter nötig sind¹⁾.

Die Regelungen der Einmann-GmbH nach dem italienischen, niederländischen und deutschen Handelsrecht weisen grundsätzliche Unterschiede zu denen des französischen, luxemburgischen und belgischen Handelsrechts auf. Der Beitrag Wolanys²⁾ läßt jedoch erkennen, daß die gegenwärtige Tendenz, "das Lebensgebilde Einmann-GmbH" abzuschnaffen, auch im Hinblick auf eine Harmonisierung des GmbH-Rechts in den sechs EWG-Staaten nicht besonders stark ist.

Steuerliche Bestimmungen können die Verschiedenheit der rechtlichen Behandlung in den sechs EWG-Ländern vermindern oder vergrößern. Es ist eine nur auf das Fehlen umfangreicher deutscher Literatur gestützte Vermutung, daß die vorhandenen Verschiedenheiten in den EWG-Ländern es nicht dringlich erscheinen lassen, de lege ferenda eine Änderung der geltenden deutschen Körperschaftbesteuerung der Einmann-GmbH durchzuführen.

1) Wolany, J.: a.a.O., S. 79.

2) Wolany, J.: a.a.O., S. 82.

Literaturverzeichnis

I. Bücher und Dissertationen:

- | | |
|-----------------------|---|
| Adler-Düring-Schmaltz | Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1957 |
| Amonn, Alfred | Grundsätze der Finanzwissenschaft, I. Teil, Bern 1947 |
| Andreae, Wilhelm | Die Zukunft der Ertragsbesteuerung unter wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten, Beiträge zur Finanzwissenschaft, Bd. II, Tübingen 1928 |
| Ball, Kurt | Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim 1924 |
| Ballerstedt, Kurt | Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, Tübingen 1949 |
| Baumbach-Luden | BGB-Kommentar, 13. Aufl., München-Berlin 1959 |
| Baumbach-Hueck | GmbHG, 9. bzw. 10. Aufl., München-Berlin 1960 bzw. 1962 |
| Becker, Enno | RAO, 2. Aufl., Berlin 1922
RAO, 4. Aufl., Berlin 1925 |
| Becker, Enno | Grundlagen der Einkommensteuer, Berlin-München 1940 |
| Becker-Riewald-Koch | RAO, 9. Aufl., Köln 1963 |
| Bialinski, Klaus | Die Bestimmung des Unternehmerbegriffs im Est-Recht, Diss., Duisburg 1954 |

Blümich-Boyens- Steinbring-Klein	GewStG, 7. Aufl., Berlin und Frankfurt 1961
Blümich-Klein- Steinbring	KStG, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956
Böhmer, Peter	Erfüllung und Umgehung des Steuer- tatbestandes, Düsseldorf 1958
Brönner, Herbert	Die Besteuerung der Gesellschaften, des Gesellschafterwechsels und der Umwandlungen, 9. Aufl., Stuttgart 1957
Brombach, Hans	Die Vereinigung aller Anteile einer Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Diss., Berlin 1929
Bühler, Ottmar	Lehrbuch des Steuerrechts, I. Bd., Berlin 1927
Bühler, Ottmar	Steuerrecht, I. Bd., Wiesbaden 1951, S. 70
Bünler, Ottmar	Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt 1956
Bühler, Ottmar	EStG-KStG, München-Berlin 1956
Bühler-Strickrodt	Steuerrecht, Bd. 1, Allgemeines Steuerrecht, 3. neubearbeitete Aufl., Wiesbaden 1960; Bd. 2, Einzel- steuerrecht, 3. neubearbeitete Aufl., Wiesbaden 1958
Dahm, Georg	Deutsches Recht, 2. Aufl., Stuttgart 1963

III

- Ebert, Dieter Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsgrundsatz im Steuerrecht, Diss., Mainz 1955
- Enneccerus-Nipperdey Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, 1. Halbbd., 15. Aufl., Tübingen 1952 bzw. 1957
- Evers, Robert KStG-Kommentar, 2. Aufl., Berlin 1927
- Fahnauer, Martin Grundsätze für die Anerkennung nicht-rechtsfähiger Gesellschaften im Einkommensteuerrecht, Diss., Tübingen 1953
- Felix, Günther Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958
- Fischer, Kurt Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Diss., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1948
- Forsthoff Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 7. Aufl., München-Berlin 1958
- Freund, Gerhard Wilhelm Die Einmann-Gesellschaft, Diss., Frankfurt 1951
- Gast, Brigitte Die Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse in der Rechtsprechung der Steuergerichte, Diss., Köln 1957
- Gerloff, Wilhelm Die öffentliche Finanzwirtschaft, Bd. II, 2. Aufl., Frankfurt 1948
- Glade, Anton Angemessene Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, Stuttgart 1958

- Greiffenhagen, Hermann Bedenken gegen die Änderung der
Rechtsprechung über rechtsverbind-
liche Pensionszusagen an Gesell-
schafter-Geschäftsführer von Ein-
mann-Gesellschaften, Düsseldorf 1960
- Griebel, Hugo Die Einmann-Gesellschaft,
Berlin 1933
- Gutenberg, Erich Grundlagen der Betriebswirtschafts-
lehre, 4. Aufl., Berlin-Göttingen-
Heidelberg 1958
- Hachenburg GmbHG, 6. Aufl., Berlin 1959
- Hamann, Andreas GG, 2. Aufl., Neuwied 1956
- Hartz, Wilhelm Die Auslegung von Steuergesetzen,
Herne 1956
- Heissmann, Ernst Die betrieblichen Ruhegeldverpflich-
tungen, 3. bzw. 4. Aufl., Köln 1958
bzw. 1961
- Herrmann-Heuer EStG-KStG, 10. Aufl., Köln 1950/63
- Heyl zu Hemsheim,
Cornelius Die Einmann-Gesellschaft und ihre
steuerrechtliche Beurteilung, Diss.,
Giessen 1931
- Heybey, Reinhard Die Einmann-Gesellschaft im Zivil-
prozeß und Konkurs, Diss.,
Leipzig 1935
- Hueck, Alfred Gesellschaftsrecht, 10. Aufl.,
München und Berlin 1960
- Hübschmann-Hepp-Spitaler AO, 1.-4. Aufl., Köln 1951/60

- Kaufmann, Ludwig Kritisches zur Frage der Zulässigkeit der Einmann-Gesellschaft, Diss., Tübingen 1934
- Kennerknecht Kommentar zum KStG, Köln 1926
- Knoppe, Helmut Pachtverhältnisse gewerblicher Betriebe im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Düsseldorf 1958
- Krollmann, Heinz Organschaft im Steuerrecht, Herne-Berlin 1959
- Kühn, Rolf RAO, 1.-4. Aufl., Stuttgart 1956
RAO, 5. Aufl., Stuttgart 1958
RAO, 7. Aufl., Stuttgart 1963
- Larenz, Karl Lehrbuch des Schuldrechts, I. Bd., Allgemeiner Teil, 6. Aufl., München und Berlin 1963
- Lehmann, Heinrich Allgemeiner Teil des bürgerlichen Gesetzbuches, 8. Aufl., Berlin 1954
- Lehner Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und seine Durchbrechungen im geltenden Einkommensteuerrecht, Diss., Erlangen 1953
- Lenski KStG, 4. Aufl., Stuttgart 1960
- Liebisch, Arnold Steuerrecht und Privatrecht, Köln 1933
- Littmann, Eberhard Einkommensteuerrecht, 7. Aufl., Stuttgart 1962
- Mann, F.K. Steuerpolitische Ideale, Jena 1937

- v. Mangoldt-Klein Das Bonner Grundgesetz, 2. Aufl.,
Berlin und Frankfurt 1957
- Odersky, Walter Die Einmann-Gesellschaft als atypische Gesellschaftsform, Diss.,
München 1954
- Palandt BGB, 19. Aufl., München und Berlin
1960
BGB, 22. Aufl., München und Berlin
1963
- Polland, Wolfgang Steuerrecht und Privatrecht,
Düsseldorf 1960
- Priese, Johannes Neue Methode zur Schnellberechnung
der Steuern und ihrer Festlegung der
steuerlich günstigsten Unternehmensrechtsform, Künzelsau 1958
- Rädler, Albert J. Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Amsterdam 1960
- Rehfeldt Einführung in die Rechtswissenschaft,
Berlin 1962
- Schäfer, Erich Die Unternehmung, 4. Aufl., Köln
und Opladen 1961
- Schmidt, Hans Martin Die personenbezogene GmbH im Steuerrecht, Diss., Köln 1955
- Schmölders, Günter Allgemeine Steuerlehre, Wien-Stuttgart 1951
- Schmölders, Günter Finanzpolitik, Berlin 1955

- | | |
|------------------------|--|
| Schneebeli, Max | Die Einmann-Gesellschaft,
Aarau 1934 |
| Schönle, Herbert | Die Einmann- und Strohmann-Gesellschaft, Linden b. München 1957 |
| Scholz | GmbH, 4. Aufl., Köln 1960 |
| Schultze-Schlutius | Die Organtheorie, Essen 1955 |
| Serick, Rolf | Rechtsform und Realität juristischer Personen, Tübingen 1955 |
| Siebel, Ulf | Die Einmann-Gesellschaft als atypische Herrschaftsform im deutschen und anglo-amerikanischen Recht, Diss., Bonn 1950 |
| Sieber, Gerhard | Die Einmann-Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Diss., Hamburg 1951 |
| Spitaler, Armin | Die Angemessenheit der Bezüge geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH, Köln 1958 |
| Statistisches Jahrbuch | für die Bundesrepublik 1961, Stuttgart und Mainz |
| Staudinger | BGB, Allgemeiner Teil, 11. Aufl., Berlin 1957 |
| Strickrodt | Der Gestaltungsauftrag von Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, in: Festschrift für W. Schmidt, Berlin 1959 |
| Teichmann-Koehler | AktG, Heidelberg 1950 |
| Vogel | GmbHG, 2. Aufl., Berlin 1956 |

- Wagner, Adolph Finanzwissenschaft, 3. Aufl.,
Leipzig 1890
- Weber, Herwig Die Einmann-GmbH als Mittel zur Her-
beiführung der beschränkten Haftung
des Einzelkaufmanns, Diss.,
Freiburg i. Brsg. 1936
- Weddigen, Walter Allgemeine Finanzwissenschaft,
Bamberg 1949
- Weinsheimer, Willi Die Auslegung gegen den Wortlaut im
Steuerrecht, Düsseldorf 1958
- Westerfelhaus-Glade Verdeckte Gewinnausschüttung als
steuerrechtliches und betriebswirt-
schaftliches Problem, 2. Aufl.,
Düsseldorf 1961
- Wetter, Peter Die Abgrenzung der Betriebsausgaben
von den Kosten der Lebenshaltung in
ihrer steuerlichen Bedeutung, Diss.,
München 1958
- Wiebke, Wilhelm Die Einmann-Gesellschaft, Diss.,
Köln 1940
- Wieland, K. Handelsrecht, München und Leipzig,
Bd. I, 1921
- Wilser, Otto Der Durchgriff bei Kapitalgesell-
schaften im Steuerrecht,
Heidelberg 1960

II. Aufsätze

- | | |
|--|---|
| Antonini, Euclide | Die Besteuerung der GmbH in Italien, GmbH-Rdsch 1962, S. 101 |
| Aprath, Werner | Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler, Köln 1958, S. 131 |
| Bärmann, Johannes | Die deutsche GmbH-Reform und der EWG-Vertrag, GmbH-Rdsch 1962, S. 68 |
| Barth, Kuno | Zur Verfassungswidrigkeit der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Ziff. 6 GewStG, DB 1962, S. 713 |
| Becker, Enno | Urteile, StW 1929, Sp. 448 |
| Becker, Enno | Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht, StW 1939, Sp. 745 |
| Bengs, Hans | Die Besteuerung verdeckter Ausschüttungen und verdeckter Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften, ZfHf 1938, S. 49 |
| Berichte und Gesetzesentwürfe zur Betriebssteuer | vorgelegt vom Betriebssteueraus-
schuß der Verwaltung für Finanzen,
StW 1949, Sp. 932 |
| Birkholz, H. | Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen auch bei Einmann-Gesellschaften steuerlich anzuerkennen, BB 1959, S. 701 |
| Birkholz, H. | Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen bei Einmann-Gesellschaften, Gutachten, BB 1960, S. 284 |

- Birkholz, H. Pensionsrückstellung für den Einmann-Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, BB 1960, S. 1088, (2. Anm.)
- Blencke Einmann-GmbH, Zweckänderung des Unternehmens und Verlustausgleich, FR 1961, S. 265
- Böttcher, Carl Vorschlag eines Betriebsteuerrechts, StW 1947, Sp. 67
- Bopp, Gerhard Scheingeschäft, mißbräuchliche Steuerumgehung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, in: Günther Felix (Hrsg): von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958
- Bramson, Karl-Heinz Ethische Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: Günther Felix (Hrsg): von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958
- Brönner, Herbert Die neuere Praxis der Finanzbehörden gegenüber den Einmann-Gesellschaften, DStZ 1930, S. 464
- Brönner, Herbert Die Einmann-GmbH im Handels- und Steuerrecht, GmbH-Rdsch 1952
- Debatin, Helmut Die GmbH und ihr Gesellschafter im zwischenstaatlichen Steuerrecht GmbH-Rdsch 1962, S. 91
- Ebert, Dieter Mißbrauchstatbestand und wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, BB 1957, S. 673

Ebert, Dieter	Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, BB 1957, S. 673
Eckhardt, Walter	Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung, StbJ 1961/62, S. 77
Erlaß des FinMin NRW	v. 23.10.1959 - S 2526a - 4640/59 VA
Fahrensbach	Verdeckte Gewinnausschüttung, FR 1955, S. 155
Falk	Die Steuern und das Verfassungsgericht, DStZ 1962, S. 99
Fasold	Ist die Versagung von Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften verfassungswidrig?, DB 1961, S. 177
Felix, Günther	Pensionszusagen an den geschäftsführenden EinmannGesellschafter in der Steuerbilanz, StW 1959, Sp. 41
Felix, Günther	Gehaltsauffüllungen bei geschäftsführenden Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften als verdeckte Gewinnausschüttung, GmbH-Rdsch 1960, S. 68
Felix, Günther	Strömungen in der Rechtsprechung des BFH, FR 1960, S. 513
Fischer, H.A.	Die Körperschaftsteuer im Rahmen der Harmonisierungsbestrebungen, GmbH-Rdsch 1962, S. 82

- Fischer, Paul Fort mit der Einmann-GmbH, Zeitschrift der Akademie für deutsches Recht 1938, S. 548
- Flick, Hans Die verdeckte Gewinnausschüttung im europäischen Steuerrecht, GmbH-Rdsch 1962, S. 104
- Flume, Werner Zur Rechtsprechung des BFH auf dem Gebiete der Pensionsrückstellungen, StbJ 1960/61, S. 261
- Flume, Werner Die Entscheidung des BVerfG zu § 8 Ziff. 6 GewStG, DB 1962, S. 381
- Frey, Rudolf Über das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei den Bezügen der geschäftsführenden Gesellschafter von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, in: Felix, Günther (Hrsg): Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 473
- Friedländer, Heinrich Die Einmann-Gesellschaft, Zentralblatt für Handelsrecht, Berlin 1926
- Friedländer, Kurt Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, NJW 1956, S. 1049
- Friedländer, Kurt Die Grenzen wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Steuerrecht, NJW 1956, S. 1299
- Friedrich Die Rechtsprechung des BFH zur Besteuerung der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter, StW 1957, Sp. 423

Geiler, Karl	Steuerrecht und Privatrecht, StW 1927, Sp. 407
Glade, Anton	Zur Angemessenheit von Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 1956, S. 924
Glade, Anton	Angemessene Vergütungen, GmbH-Rdsch 1958, S. 58
Glade, Anton	Die steuerliche Beurteilung der verschiedenen Formen von Vergü- tungen an Gesellschafter-Geschäfts- führer, GmbH-Rdsch 1959, S. 229
Glade, Anton	Zur Ernsthaftigkeit von Pensionszu- sagen für beherrschende Gesellschaf- ter-Geschäftsführer, GmbH-Rdsch 1962, S. 219
Gnam, Arnulf	Bilanz und wirtschaftliche Betracht- ungsweise, Wpg 1953, S. 25
Gottschling, Helmut	Gesellschafterdarlehen als verdeck- tes Stammkapital, GmbH-Rdsch 1959, S. 139
Gottschling, Helmut	Die Einmann-GmbH in der Rechtspre- chung des Bundesgerichtshofs und des Bundesfinanzhofs, GmbH-Rdsch 1959, S. 194
Gottschling, Helmut	Gesellschafterdarlehen als verdeck- tes Stammkapital, FR 1961, S. 360
Gottschling, Helmut	Die Einmann-GmbH in der Rechtspre- chung des Bundesgerichtshofs und des Bundesfinanzhofs, GmbH-Rdsch 1959, S. 194

XIV

Gottschling, Helmut	Gesellschafterdarlehen als verdecktes Stammkapital, FR 1961, S. 360
Greiffenhagen, Hermann	Angleichungsprobleme bei einer Harmonisierung der direkten Steuern in den EWG-Staaten, GmbH-Rdsch 1962, S. 88
Greiffenhagen, Hermann	Die beiden BFH-Urteile unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise, GmbH-Rdsch 1959, Beil. zu Nr.11, S. 14
Grieger, Rudolf	Pensionsrückstellungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer bei Einmann-Gesellschaften, BB 1958, S. 977
Grieger, Rudolf	Verdecktes Stammkapital und Wertschulden bei der Betriebspaltung, BB 1959, S. 591
Grieger, Rudolf	Pensionsrückstellungen für den Einmangesellschafter, BB 1959, S.982 (1. Anm.)
Grieger, Rudolf	Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, BB 1959, S.984 (1. Anm.)
Grieger, Rudolf	Pensionsrückstellungen bei Einmann- und bei Familiengesellschaften, DStZ 1959, S. 298
Grieger, Rudolf	Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge, DStZ 1961, S. 81

- Grieger, Rudolf Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH unter Rückdeckung bei einem Versicherungsunternehmen, BB 1962, S. 1072 (1. Anm.)
- Grieger, Rudolf Zur steuerlichen Beurteilung von Rechtsverhältnissen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern, StbJ 1962/63, S. 99
- Groener Die Einmann-Gesellschaft zivil- und steuerrechtlich ein Unding, Steuerwarte 1935, S. 523
- Grossmann-Doerth Kampf um die Einmann-GmbH, Deutsches Recht, 9. Jahrgang 1939, S. 9
- Hamann, Andreas Die Rechtsprechung des BFH zu Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer und das Grundgesetz, GmbH-Rdsch 1961, S. 78
- Hamann, Andreas Die Rechtsprechung des BFH zu Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer und die jüngste Rechtsprechung des BVerfG, GmbH-Rdsch 1962, S. 53
- Hartz, Wilhelm Bemerkungen zum BFH-Urteil v. 12.7.1957, DB 1957, S. 788
- Hartz, Wilhelm Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaats, StbJ 1958/59, S. 31
- Heissmann, Ernst Ruhegeldzusagen für "Einmann"-Gesellschafter, DB 1958, S. 1221

- Heissmann, Ernst Zur Bewertung von Ruhegeldzusagen bei der Prüfung der Angemessenheit, BB 1958, S. 373
- Heissmann, Ernst Von den BFH-Urteilen zur praktischen Regelung, GmbH-Rdsch 1959, Beil. zu Nr. 11, S. 10
- Heissmann, Ernst Ruhegeldrückstellungen für Einmann-gesellschafter nur bei Nachweis der Ernsthaftigkeit, FR 1959, S. 438
- Heissmann, Ernst Zahlen und Gedanken über Ruhegeld-rückstellungen für Einmann- und be-herrschende Gesellschafter-Geschäfts-führer der GmbH, GmbH-Rdsch 1960, S. 37
- Heissmann, Ernst Ruhegeldrückstellungen für Einmann-gesellschafter und beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, BB 1960, S. 167
- Heitmann, Helmut Pensionsrückstellungen für Gesell-schafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft, DB 1960, S. 1195
- Henrich, Dieter Grundzüge der GmbH-Rechte im euro-päischen Raum, GmbH-Rdsch 1962, S. 72
- Hensel, Albert Zur Dogmatik des Begriffs Steuer-umgehung, in: Festschrift für Zitelmann, Bonn 1923, S. 217
- Hensel, Albert Kurt Balls Steuerrecht und Privat-recht, StW 1925, Sp. 1963

- Herrmann, Carl Pensionsrückstellungen für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, GmbH-Kdsch 1959, Beil. S. 6
- Heubeck Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, BB 1959, S. 985 (2. Anm.)
- Heubeck Pensionsrückstellungen für den Einmannengesellschafter, BB 1959, S. 983 (2. Anm.)
- Heuer, Gerhard Lebensversicherungsprämien für Gesellschafter-Geschäftsführer als Arbeitslohn, GmbH-Kdsch 1957, S. 196
- Heuer, Gerhard Verdeckte Gewinnausschüttung bei Betriebsverpachtungen, GmbH-Kdsch, S. 212
- Hoffmann Die Freianteile in der Rechtsprechung des BFH, FR 1958, S. 224
- Hoffmann Rechtspruch Nr. 2086, FR 1959, S. 65
- Hopfenmüller, Theo Bundesverfassungsgericht und Steuerrecht, BB 1962, S. 529
- Hopfenmüller, Theo Zur Mißachtung von Tatbestandsmerkmalen, StbJ 1961/62, S. 237
- Höppner, Martin Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer mit beherrschendem Einfluß, DB 1959, S. 1151

- | | |
|---------------------|--|
| Höppner, Martin | Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer mit beherrschendem Einfluß, DB 1960, S. 128 |
| Höppner, Martin | Die Rechtsverbindlichkeit von Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, DB 1960, S. 1347 |
| Hollender, Heinrich | Die Gesellschafterdarlehen im Steuerrecht, in: Günther Felix (Hrsg): Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958 |
| Hübner, Karl | Auflösung von Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Ertragsbesteuerung, DB 1960, S. 218 |
| Hübschmann, Walter | Die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler, Köln 1958 |
| Hutzler, Adolf | Die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsgrundsatz im Steuerrecht, Diss., München 1955 |
| Idel, Walter | Zum unbestimmten Rechtsbegriff im öffentlichen Recht, NJW 1955, S. 733 |
| Jobst | Für und wider die Einmann-GmbH, Deutsches Recht, 8. Jg. 1938, S. 48 |

- Kaiser, J. Der Einfluß der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht auf die Umdeutung eines Gesellschaftsvertrags, DStZ 1956, S. 389
- Kapp Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Darlehenverhältnissen, DStZ 1943, S. 199
- Kiesgen, Gottschalk Pensionsrückstellungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer, insbesondere bei Einmann-Gesellschaften, Wpg 1959, S. 121
- v. Knierim Betrachtungen zur Frage der Einmann-Gesellschaft, Deutsches Recht 1938, S. 226
- Knoppe, Helmut Gesellschafterdarlehen bei Betriebsaufspaltung als verdecktes Stammkapital, GmbH-Rdsch 1961, S. 16
- Kohlenbach, Karl Zur Auflösung von Pensionsrückstellungen von Gesellschafter-Geschäftsführern, DB 1960, S. 961
- Kohlenbach, Karl Verdecktes Stammkapital, FR 1960, S. 207
- Kruse, Heinrich-Wilhelm Über Wohnheitsrecht, StW 1959, Sp. 209
- Labus, O. Pensionsrückstellungen bei Einmann-Gesellschaften und Familiengesellschaften, Bb 1960, S. 817
- Lange Die Steuerumgehung, DStZ 1939, S. 673

- Neflin, Hermann Schutz des gutgläubigen Verkehrs
vor einem schädigenden Verhalten
der unter einer Kapital-Gesellschaft
stehenden Kräfte, GmbH-Kdsch 1963,
S. 41
- Oswald Vergleich zwischen der deutschen
und französischen Familienbesteuerung,
FR 1962, S. 237
- Paulick, Heinz Mitarbeit der Ehefrau in der Ein-
mann-GmbH, GmbH-Kdsch 1952, S. 135
- Paulick, Heinz Grundgesetz und Besteuerung,
StbJ 1957/58, S. 86
- Popitz, J. Artikel Est im Handwörterbuch der
Staatswissenschaft, IV. Aufl.,
5. Bd., Jena, S. 405
Artikel "KSt", dito, S. 896
- Rädler, Albert Die Besteuerung der Bezüge von Ge-
sellschafter-Geschäftsführern, in:
Harmonisierung des Gesellschafter-
rechts und des Steuerrechts der
GmbH in Europa, Köln 1962, S. 95
- Reichstagsdrucksachen Entwurf Drucksachen der National-
versammlung 1920, Nr. 1976
Entwurf Drucksachen der National-
versammlung 1924/25, Nr. 1230
- Reinhardt, Rudolf Gedanken zum Identitätsproblem bei
der Einmann-Gesellschaft, in: Fest-
schrift für Heinrich Lehmann,
Berlin 1956

- Schandalik-Fasold Eine entscheidende Wendung der
Rechtsprechung über "Einmann-Gesell-
schaft"?, BB 1958, S. 1164
- Schiffbauer, Siegfried Harmonisierung von Steuern im ge-
meinsamen Markt, in: Felix, Günther
(Hrsg): Von der Auslegung und Anwen-
dung der Steuergesetze, Stuttgart
1958, S. 172
- Schilling, Wolfgang Die Einmann-Gesellschaft und das
Einzelunternehmen mbH, JZ 1953,
S. 161
- Schmidt, Hans Martin Zur Harmonisierung der Besteuerung
der personenbezogenen GmbH in
Europa, GmbH-Rdsch 1962, S. 95
- Schmölders, Günter Entwicklung und Wandlung der KSt,
StW 1948, S. 906
- Siebert, Wolfgang Einmann-GmbH und Strohmanngründung,
BB 1954, S. 417
- Spital-Frenking Zum Problem der Freianteile als
Kapitalertrag, DB 1958, S. 169
- Spitaler, Armin Das Wesen der verdeckten Gewinnaus-
schüttung, DB 1948, S. 148
- Spitaler, Armin Die Auslegungsregeln des Steuer-
rechts, StbJ 1949, S. 267
- Spitaler, Armin Zur Frage der Angemessenheit der
Gehälter eines geschäftsführenden
Gesellschafters mehrerer Gesellschaf-
ten mbH, GmbH-Rdsch 1951, S. 3

- Spitaler, Armin Zur Frage der Angemessenheit der Entlohnung eines geschäftsführenden GmbH-Gesellschafters, GmbH-Rdsch 1951, S. 177
- Spitaler, Armin Zur Frage der Angemessenheit der Entlohnung eines geschäftsführenden GmbH-Gesellschafters, GmbH-Rdsch 1954, S. 49
- Spitaler, Armin Die Auslegung gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes im Steuerrecht, NB 1954, S. 7
- Spitaler, Armin Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme der Kulturstaaen, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954
- Spitaler, Armin Geist des Steuerverfahrens, StbJ 1954/55, S. 441
- Spitaler, Armin Die Grenzen der Auslegung im Steuerrecht, BB 1956, S. 7
- Spitaler, Armin Beiträge zur steuerrechtlichen Auslegungslehre, StbJ 1956/57, S. 105
- Spitaler, Armin Das neue BFH-Urteil zur steuerlichen Angemessenheit von Bezügen geschäftsführender Gesellschafter, GmbH-kdsch 1958, S. 105
- Spitaler, Armin Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, StbJ 1962/63, S. 405

- Steinberg, Wilhelm Kapitalgesellschaften und ihre Besteuerung im Hinblick auf ihre wirtschaftliche Gestaltung, StuR Bd. 5, S. 125
- Steinberg, Wilhelm Die Bedeutung der zivilrechtlichen Wirksamkeit eines Ergebnisabführungsvertrags für das Steuerrecht, DStZ 1958, S. 41
- Steinberg, Wilhelm Aktuelle Fragen des Körperschaftsteuerrechts, StbJ 1960/61, S. 213
- Steinberg, Wilhelm Die Verfassungswidrigkeit der Vorschriften des § 8 Ziff. 5 und 6 des Gewerbesteuergesetzes sowie der Rechtsprechung des BFH zur steuerrechtlichen Beurteilung von Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten, DStZ 1962, S. 81
- Theis, J. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, DB 1954, S. 706 und S. 728
- Theis, J. Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer von Personengesellschaften, DB 1960, S. 824
- Thoma, Gerhard Grundsätzliches zur Frage des Mißbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 233
- Uecker, Fritz Die Geschäftsführervergütung bei der GmbH & Co und die Rechtsprechung des BVerfG, GmbH-Rdsch 1962, S. 259

- Vangerow, Friedrich Pensionsrückstellungen für den Gesellschaftler-Geschäftsführer bei Einmann- und Familien-GmbH, StW 1959, Sp. 817
- Vangerow, Friedrich Zur Ehegattenbesteuerung, StW 1962, Sp. 306
- Vangerow, Friedrich Zur Gewerbesteuer, StW 1962, Sp. 437
- Vangerow, Friedrich Zur Körperschaftsteuer, StW 1962, Sp. 749
- Wacke, Gerhard Die Einmann-Gesellschaft im Steuerrecht, Z.f.d. gesamte Handels- und Konkursrecht, Bd. 106, 193, Heft 1/2, S. 1939
- Wacke, Gerhard Familien-Einmann-Gesellschaften im Steuerrecht, Steuerwarte 1938, S. 491
- Wacke, Gerhard Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit, StW 1947, Sp. 22
- Wallis, Hugo v. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 249
- Wallis, Hugo v. Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Darlehn einer GmbH an ihre Gesellschafter, GmbH-Kdsch 1959, S. 208
- Weinsheimer, Willi Die Zulässigkeit des bewußten Entscheidens gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes im Steuerrecht, in: Günther, Felix (Hrsg): Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 294

- Weissenborn Zur steuerlichen Anerkennung wirtschaftlicher Vorgänge bei Kapitalgesellschaften, Wpg 1956, S. 231
- Weissenborn Üblicher (angemessener) Zins bei verdeckter Gewinnausschüttung, BB 1959, S. 403
- Willems, Rudolf Finanzwissenschaftliche Erkenntnisse als Auslegungselemente, in: Felix, Günther (Hrsg): Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 63
- Wolany, J. Soll die Einmann-GmbH beibehalten werden?, GmbH-Rdsch 1962, S. 77
- WZ Pensionsrückstellungen bei Einmann-Kapitalgesellschaften, DB 1959, S. 1012
- Zimmermann, Erich Die Einmann-Gesellschaft im Steuerrecht, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 7. Jahrgang, Berlin 1933, S. 542
- Zimmermann, Theo Analogie oder Umkehrschluß, NJW 1954, S. 624
- Zintzen, Heinrich Zur Frage angemessener Bezüge geschäftsführender Gesellschafter, in: Gegenwartsfragen des Steuerrechts, Festschrift für Armin Spitaler, Köln 1958
- Zitzlaff Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Einmann-GmbH als Gesellschafter und als Angestellter, GmbH-Rdsch 1956, S. 32

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre hiermit ehrenwörtlich, daß ich die vorliegende Arbeit selbständig angefertigt habe; die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit wurde bisher keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch nicht veröffentlicht.

Stuttgart, den 1. April 1964

Wili Wreh

L e b e n s l a u f

Geboren am 5. 11. 1931 in Heilbronn a.N. als Sohn
des Studienrats Gustav Kreh und seiner Ehefrau
Helene geb. Mangold.

Von 1938 bis 1942 Besuch der Grundschule in Heilbronn
und Stuttgart, von 1942 bis 1951 Schüler des Eberhard-
Ludwig-Gymnasiums in Stuttgart, Reifeprüfung am
5. Juni 1951.

Kaufmännische Lehre bei Vereinigte Trikotfabriken
Vollmoeller AG in Stuttgart-Vaihingen von 1951 bis 1953.

Studium der Betriebswirtschaftslehre ab Wintersemester
1953/54 an der Technischen Hochschule Stuttgart, ab
Wintersemester 1954/55 an der Staatswirtschaftlichen
Fakultät der Universität München, Diplomprüfung für
Kaufleute nach 8-semesterigem Studium am 20. Februar
1958 an der Universität München.

Seit Frühjahr 1960 als Revisionsassistent bei den
Wirtschaftsprüfern Dr. Franz Lipfert, Heinrich Holch
und Emmy Stikel in Stuttgart tätig.

